

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**LEONARDO STUDZINSKI DE SOUZA**

**A EFICIÊNCIA DA RENÚNCIA FISCAL: UM MÉTODO DE CONTROLE  
PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.**

**Florianópolis  
2014**



**LEONARDO STUDZINSKI DE SOUZA**

**A EFICIÊNCIA DA RENÚNCIA FISCAL: UM MÉTODO DE CONTROLE  
PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração.

Área de concentração: Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Orientador: Gilberto de Oliveira Moritz, Dr.

Florianópolis  
2014

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

SOUZA, Leonardo Studzinski de

A eficiência da renúncia fiscal : um método de controle  
para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina /  
Leonardo Studzinski de SOUZA ; orientador, Gilberto de  
Oliveira MORITZ - Florianópolis, SC, 2014.  
233 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa  
Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em  
Administração.

Inclui referências

1. Administração. 2. Administração Pública. 3. Finanças  
Públicas. 4. Controle Externo. 5. Renúncia Fiscal. I.  
MORITZ, Gilberto de Oliveira. II. Universidade Federal de  
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração.  
III. Título.

**LEONARDO STUDZINSKI DE SOUZA**

**A EFICIÊNCIA DA RENÚNCIA FISCAL: UM MÉTODO DE CONTROLE  
PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre em Administração e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade Federal de Santa Catarina. Área de concentração: Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Florianópolis, 8 de maio de 2014.

---

Prof. Marcus Vinicius Andrade de Lima, Dr.  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração

Apresentada à Comissão Examinadora composta pelos professores:

---

Prof. Gilberto de Oliveira Moritz, Dr. (Orientador)  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Leonardo Flach, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Marcus Vinicius Andrade de Lima, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Maurício de Lima, Dr  
Universidade do Sul de Santa Catarina



## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo geral propor um método para controle da eficiência de renúncias fiscais para uso do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Espera-se que este método sirva de referência para melhoria dos procedimentos desta Corte de Contas em auditorias operacionais. Ao mesmo tempo, é intenção desta pesquisa reafirmar o comando constitucional que coloca a eficiência econômica como princípio administrativo e (reafirmar) desejo da sociedade por um Estado mais produtivo. Com o surgimento de novos conceitos e procedimentos fundamentados na Administração Gerencial e a efetivação da Reforma Constitucional em 1998, o princípio da eficiência passou a ser referência normativa para toda a administração pública brasileira. Entretanto, muitos anos transcorreram sem que este princípio, advindo das ciências fundamentais, tenha sido incorporado plenamente à gestão pública e, de maneira especial, à cultura dos órgãos de controle desta estrutura. Este é o ambiente de incongruência sobre o qual se desenvolve esta pesquisa: legislação e sociedade modernas, de um lado, e cultura organizacional e métodos ineficazes, de outro. Inicialmente a pesquisa traz um panorama da Teoria das Organizações, das Finanças, Públicas e Corporativas, e do presente paradigma burocrático da administração pública brasileira, umbilicalmente ligada ao formalismo dos processos. Para construir uma verdade conceitual, o estudo abarca discussões doutrinárias sobre Direito, Estado, Administração Pública, Sistema de Controle. Na parte final da revisão literária, são investigados temas mais práticos de gestão como Tributação, Finanças Públicas, Investimento Empresarial, Auditoria Operacional, Orçamento e Classificação Orçamentária. Para confirmação da validade da teoria levantada, há um exercício prático. Nesta parte, a avaliação do programa governamental de renúncias fiscais Pró-Emprego ajuda a compreender a atual maneira de controle sobre benefícios tributários em Santa Catarina. Além de colocar em evidência aspectos qualitativos da concessão de benefícios tributários, a análise sobre o programa Pró-Emprego traz à discussão a centralidade excessiva das auditorias operacionais sobre formalidades dos atos em detrimento da substância da ação estatal. Como resultado do estudo, aponta-se um método para avaliações da eficiência econômica de renúncias fiscais. A pesquisa conclui pela aplicabilidade do método e pela necessidade de mudança na cultura organizacional do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, a fim de que este esteja apto a aferir parâmetros de desempenho mais próximos daqueles desejados pelo legislador constituinte e pela própria sociedade catarinense.

**PALAVRAS CHAVE:** Finanças Públicas; Controle Externo; Renúncia Fiscal.





## **ABSTRACT**

This research aims to propose a method for controlling the efficiency of tax waivers for use of Account's Court of the State of Santa Catarina. It is expected that this method will serve as a reference for improving the procedures of this Court of Accounts. At the same time, this research is intended to reaffirm the constitutional command that places economic efficiency as a management principle and (to reaffirm) the clamor of society for a more productive state. With the emergence of new concepts grounded in Managerial and Administrative procedures and the effectiveness of Constitutional Reform in 1998, the principle of efficiency has become normative reference for Brazilian public administration. However, many years passed without this principle, arising from fundamental sciences, has been fully incorporated into the public administration and in a special way, the culture of the board of control of this structure. This is the environment of incongruity on which to develop this research: law and modern society on the one hand, and organizational culture and ineffective methods of another. Initially, the research presents an overview of the Theory of Organizations, Finance, Public and Corporate, and this bureaucratic paradigm of Brazilian public administration, inextricably linked to the formalism of procedures. To build a conceptual truth, the study encompasses doctrinal discussions Law, State, Public Administration, Control System. In the final part of the literature review, more practical issues of management as Taxation, Public Finance, Corporate Investment, Operational Audit, Budget and Budget Classification are investigated. To confirm the validity of the theory raised, there is a practical exercise. This part of the evaluation of the pro-government job program tax expenditures helps to understand the current way of control over tax benefits in Santa Catarina. Besides putting in evidence the qualitative aspects of the grant of tax benefits, the analysis of the Pro-Employment program moots excessive centrality of operational audits formalities of acts over substance of state action. As a result of the study, points to a method for evaluation of economic efficiency of tax expenditures. The research concludes that the applicability of the method and the need for change in the organizational culture of the Court of the State of Santa Catarina, in order that it is able to measure performance parameters closer to those desired by the constitutional legislator and the Santa Catarina society.

**KEYWORDS:** Public Finance; External Control; Tax Expenditure.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Curva de Laffer.....	75
Figura 2: Modelo IS - LM.....	77
Figura 3: Diagrama de insumo-produto .....	85
Figura 4: Objetivos e tipos de sistema de classificação orçamentária .....	95
Figura 5: Principais componentes do orçamento-programa.....	103
Figura 6: Ciclo de auditoria de natureza operacional.....	112
Figura 7: Fluxo do processo de avaliação de eficiência de renúncia .....	113
Figura 8: Planejamento para avaliação de eficiência de renúncia fiscal ...	120
Figura 9: Projeto da coleta de dados para avaliação de eficiência .....	126
Figura 10: Recorte do PPA catarinense 2004 – 2007. ....	130
Figura 11: Recorte do PPA catarinense revisado 2004 – 2007.....	131
Figura 11: Recorte PPA catarinense 2012 – 2015. ....	132
Figura 12: Arrecadação de ICMS da indústria catarinense .....	150
Figura 13: Distribuição espacial de valor adicionado à produção.....	151
Figura 14: Recorte do PPA catarinense ano 2012 - 2015.....	153
Figura 15: Projeto da coleta de dados para avaliação de eficiência. ....	158
Figura 16: Análise e interpretação de dados para avaliação de eficiência.....	170
Figura 17: Reta da função dos agregados G e I para formação do PIB. ...	173
Figura 18: Diagrama de dispersão G por PIB. ....	179
Figura 20: Variação do coeficiente angular $\beta$ .....	191
Figura 21: Apresentação de resultado para avaliação da eficiência de renúncia fiscal. ....	196



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: O Programa Pró-Emprego e as renúncias fiscais nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.....	128
Tabela 2: Conteúdo das Leis Orçamentárias Anuais – 2007 a 2011. ....	129
Tabela 3: Insumo para o programa e produtos desejados.....	140
Tabela 4: Indicadores do Estado de Santa Catarina - 2006 .....	141
Tabela 5: Empreendimentos incentivados pelo programa Pró-Emprego ..	143
Tabela 6: Insumos e produtos desejados programa Pró-Emprego.....	144
Tabela 7: Insumos e produtos desejados programa Pró-Emprego.....	146
Tabela 8: Insumos e obrigação acessória programa Pró-Emprego.....	148
Tabela 9: Benefício em obrigação acessória .....	149
Tabela 10: Benefício por localização desejada do empreendimento. ....	149
Tabela 11: Análise do conteúdo do artigo 16-B. ....	152
Tabela 12: Relação insumos concedidos pela Lei 13.992 e fato gerador. .	155
Tabela 13: (Continuação) insumos concedidos e fato gerador. ....	156
Tabela 14: Ambientes de atuação e mudanças esperadas.....	157
Tabela 15: Renúncias Pró-Emprego estimadas nas LDOs de SC. ....	159
Tabela 16: Proposta apresentada à SEF-SC .....	159
Tabela 17: Lista de preços 1 – Bens, equipamentos principais. ....	164
Tabela 18: Lista de preços 2 – Bens, equipamentos CA e CC. ....	165
Tabela 19: Lista de preços 3 – Equipamentos auxiliares.....	166
Tabela 20: Lista de preços 4 – Sistema de monitoramento. ....	166
Tabela 21: Lista de preços 5 – Estruturas mecânicas. ....	167
Tabela 22: Resumo do investimento realizado pela empresa Alpha. ....	167
Tabela 23: Alguns indicadores para ano de 2006.....	168
Tabela 24: Informações socioeconômicas do Estado de SC - ano de 2006.	169
Tabela 25: Tabela Insumo-Produto preparada para economia brasileira...	186
Tabela 26: Participação dos setores econômicos no PIB catarinense.....	187
Tabela 27: Percentual de investimentos empresarial sobre valor faturado.	192
Tabela 28: Perspectivas de investimento empresarial em SC. ....	192
Tabela 29: Expectativa de investimento empresarial sobre faturamento. .	193
Tabela 30: Alguns indicadores para ano de 2006.....	201



# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>17</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
1.2 OBJETIVO GERAL.....	20
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	20
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	21
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	22
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>25</b>
2.1 BREVE HISTÓRICO DA TEORIA DAS ORGANIZAÇÕES.....	25
2.2 FINANÇAS PÚBLICAS E CORPORATIVAS.....	27
2.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	32
<b>2.3.1 O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.....</b>	<b>36</b>
2.4 POR QUE FISCALIZAR A EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE DE RENÚNCIAS FISCAIS?.....	39
<b>2.4.1 O ESTADO.....</b>	<b>39</b>
<b>2.4.2 A ADMINISTRAÇÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.3 SISTEMA DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.....</b>	<b>41</b>
<b>2.4.4 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS.....</b>	<b>43</b>
<b>2.4.5 A MUTAÇÃO LEGAL.....</b>	<b>44</b>
<b>2.4.6 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO.....</b>	<b>45</b>
<b>2.4.7 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.....</b>	<b>47</b>
<b>2.4.8 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL.....</b>	<b>51</b>
<b>2.4.9 REFORMA ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>53</b>
<b>2.4.10 EFICIÊNCIA COMO PRINCÍPIO ADMINISTRATIVO.....</b>	<b>54</b>
<b>2.4.11 CONTROLE SOBRE A ADMINISTRAÇÃO.....</b>	<b>57</b>
2.5 COMO FISCALIZAR EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE DA RENÚNCIA FISCAL?..	60
<b>2.5.1 FINANÇAS PÚBLICAS.....</b>	<b>61</b>
<b>2.5.2 INTERFERÊNCIA ESTATAL.....</b>	<b>64</b>
<b>2.5.3 TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>69</b>
<b>2.5.4 O MULTIPLICADOR KEYNESIANO.....</b>	<b>70</b>
<b>2.5.5 A CURVA DE LAFER.....</b>	<b>74</b>
<b>2.5.6 MODELO IS / LM.....</b>	<b>76</b>
<b>2.5.7 INVESTIMENTO.....</b>	<b>78</b>
<b>2.5.8 INVESTIMENTO EMPRESARIAL.....</b>	<b>81</b>
<b>2.5.9 AUDITORIA.....</b>	<b>84</b>

<b>2.5.10 AUDITORIA DA RECEITA PÚBLICA.....</b>	<b>87</b>
<b>2.5.11 CONTROLE DE RENÚNCIAS FISCAIS.....</b>	<b>88</b>
<b>2.5.12 ORÇAMENTO PÚBLICO.....</b>	<b>91</b>
<b>2.5.13 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....</b>	<b>93</b>
<b>2.5.14 ORÇAMENTO POR DESEMPENHO E ORÇAMENTO-PROGRAMA....</b>	<b>100</b>
<b>2.6 RESUMO DA PARTE TEÓRICA.....</b>	<b>103</b>

---

<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b>	<b>105</b>
--------------------------------------	------------

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	106
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	106
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	107
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	116
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	116

---

<b>4 ESTUDO PRÁTICO: PRÓ-EMPREGO EM STª CATARINA.</b>	<b>119</b>
---	------------

4.1 PLANEJAMENTO: O PROGRAMA PRÓ-EMPREGO.....	119
4.2 EXECUÇÃO.....	125
<b>4.2.1 PROJETO DA COLETA DE DADOS.....</b>	<b>126</b>
4.2.1.1 BUSCA DE REFERÊNCIAS NAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS.....	127
4.2.1.2 BUSCA DE REFERÊNCIAS NA LEI E DECRETO PRÓ-EMPREGO.....	135
4.2.1.3 RESUMO COLETA DE DADOS E INDICADORES.....	153
<b>4.2.2 COLETA DE DADOS.....</b>	<b>158</b>
4.3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	195

---

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>203</b>
-------------------------------	------------

5.1 CONCLUSÕES.....	203
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	208

---

<b>6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>211</b>
-------------------------------------	------------

---

<b>7 GLOSSÁRIO</b>	<b>219</b>
--------------------	------------

---

<b>8 ANEXOS</b>	<b>221</b>
-----------------	------------





## **1 INTRODUÇÃO**

Neste capítulo, são apresentados o contexto no qual se realiza o controle externo da Administração brasileira e a problematização do assunto a ser tratado nesta pesquisa. Este diz respeito à eficiência de recursos públicos verificada em auditorias operacionais sobre renúncia fiscal, especialmente as realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Também é objetivo desta parte introdutória nortear a pesquisa, delimitando o período e o espaço nos quais se desenvolvem o levantamento teórico e a parte prática do estudo.

Além disso, nesta introdução são indicadas a estrutura e algumas definições importantes para o trabalho. Tudo isso suportará a pesquisa e as conclusões finais. Com isso, espera-se que seja possível compreender por que o Tribunal de Conta do Estado de Santa Catarina deve aprofundar o controle sobre renúncias fiscais, avaliando sua eficiência, sua efetividade, e quais os atuais instrumentos técnicos disponíveis para consecução desta tarefa. Pretende-se, ainda, destacar as razões, de ordem organizacional, que impedem esta Corte de Contas de realizar, até o presente momento, avaliações sobre o desempenho econômico de benefícios tributários concedidos em sua jurisdição.

Por fim, apresenta-se um exercício de avaliação de renúncias fiscais e um método de possível replicação por parte do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

### **1.1 Tema e Problema de Pesquisa**

Em 1998 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 19. Esta Emenda inovou o texto constitucional ao inserir-lhe parâmetro de natureza essencialmente gerencial, típico de sistemas econômicos; deixou explícita a referência de bom desempenho para toda Administração. Isso ocorreu, pois junto aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade, que balizavam a gestão pública, foi incluído o princípio da eficiência como novo princípio administrativo.

Com tal redação, a Carta Magna aproximou o trato com a coisa pública às práticas da livre iniciativa, da economia de mercado, da administração por resultados. Impôs, assim, a observância da eficiência na gestão e no controle de recursos e bens públicos sem suprimir outros fundamentos inerentes ao Estado.

“É característica importantíssima da atividade financeira estatal a de ser puramente instrumental”. Ou seja, “obter recursos ou realizar gastos não é um fim em si mesmo”, mas, sim, instrumento para consecução de

planos que atendam os administrados e sua própria estrutura. “O Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa” (TORRES, p. 5, 2010).

Embora não seja objetivo o entesouramento de recursos por parte do erário, também não é eficiente ou econômico aos entes políticos renunciar, sem o correto discernimento, receitas tributárias sob alegação infundada; seja para promoção do desenvolvimento socioeconômico, seja para melhoria do bem-estar social.

Ocorre que, nas últimas décadas, o fenômeno político de concessão de incentivos fiscais foi intensificado, sobretudo pelos entes federados em nível estadual; ganhou vulto e passou a ser conhecido como guerra fiscal.

Estas políticas nem sempre são dotadas de transparência ou bases teórico-práticas aceitas entre financistas e juristas. Tampouco levam em consideração horizonte amplo de planejamento. Normalmente, são fruto de ações políticas de promoção pessoal de curto prazo. Nestas empreitadas, os problemas para o erário, tal como falta de recursos para investimentos em áreas prioritárias, surgem em médio e longo prazo, por desconsideração, sobretudo, de fenômenos econômico-financeiros.

Esta pesquisa se embasa na linha teórica que propõe o Estado diminuto, regulador e eficiente. Com isso a finalidade da ação estatal como parte do círculo econômico se restringe à correção de falhas no mercado e consequente melhor aproveitamento dos recursos econômicos disponíveis.

Para tanto, é imprescindível conhecer até qual limite o fomento público a setores privados, por meio de benefícios fiscais, é mais eficiente do que a ação direta do ente estatal. Ou seja, é relevante a verificação da eficiência dos programas de governo. E mais, se é preferível a ação direta do Estado, via orçamento e despesas, do que o incentivo indireto aos agentes econômicos privados via o alívio tributário.

A escolha entre cortar os impostos ou aumentar o gasto público é um debate que remonta à construção teórica de John Maynard Keynes. Este “se posicionou a favor do governo elevar o seu gasto, em particular do investimento, como a fonte externa e exógena que impulsionaria a demanda da economia reprimida em meio à crise. Reduzir impostos, por si só, não daria a garantia de que os contribuintes beneficiados converteriam necessariamente em maior gasto o aumento decorrente em sua renda disponível” (AFONSO; DINIZ, p.20, 2014).

Embora não se discuta este assunto diretamente, esta pesquisa parte do pressuposto inverso ao da doutrina de Keynes. Procura-se verificar

melhoria no desempenho da economia regional a partir do fomento público via corte de impostos.

De maneira geral, em todas as unidades da federação são concedidas renúncias fiscais sem a completa avaliação de seu resultado. Nem os órgãos fazendários, nem os de controle externo procuram sistematizar auditorias para avaliação destas verdadeiras despesas públicas. Em consequência, acabam também por não atender ao disciplinado no direito administrativo e nas normas de contabilidade, de orçamento, de finanças públicas.

Na Constituição Federal há instruções sobre os princípios que regem a administração pública brasileira e os objetivos e limites do controle externo desta Administração. Em simples palavras, as proposições do texto constitucional, bem como de outras normas inferiores, prescrevem como se dá o manejo para a coisa pública e os critérios a serem observados pelos Tribunais de Contas no controle de renúncias fiscais.

Como será visto a seguir, a ideia de boa condução das coisas do povo, princípio que rege toda atividade administrativa, transmuda com o tempo. Já leciona Bergue, que “as transformações na administração pública brasileira se desenvolvem em processo contínuo, mas se acentuam em ciclos” (BERGUE, p. 229, 2011).

“Nesse contexto de transformações, influenciadas por múltiplos vetores de tensão, geradores de substanciais reflexos sobre a estrutura e o funcionamento do aparelho estatal, passam a ser requeridas das organizações públicas novas formas de gestão, fato que as submetem a mais elevados patamares de exigência em termos de legitimação perante os demais atores do campo, especialmente a sociedade” (BERGUE, p. 230, 2011).

Sabe-se que todos os atos administrativos, mesmo durante estes ciclos de mudanças, permanecem passíveis de verificação de sua adequação à finalidade pública. Portanto, o controle exercido sobre a Administração consiste na fiscalização dos limites de sua atuação e, notadamente, na verificação do atendimento do interesse público.

Preliminarmente, afirma-se que o vocábulo eficiência, agora presente no direito brasileiro na condição de princípio administrativo, na seara das ciências da administração e da economia vincula-se à ideia fundamental de desempenho qualitativo. Exprime a obtenção do melhor resultado possível frente a uma determinada alocação de recursos em um dado cenário sócio-econômico. Assim, é perfeitamente factível que as auditorias realizadas por órgão de controle público valham-se, agora, de conhecimento, de conceitos, de ferramentas de outras ciências sociais anteriormente alheios ao processo de controle governamental.

“Coerente com essa perspectiva, assiste-se a um movimento orientado para inserção na administração pública de elementos característicos da lógica empresarial pela via da transferência e adaptação de conhecimentos gerenciais desenvolvidos no contexto da administração privada” (BERGUE, p. 249, 2011).

Por conta do antigo modo de avaliação da gestão pública, herança da administração burocrática, essencialmente legalista, o rito para a produção do ato administrativo era controlado, e não o resultado atingido por este ato administrativo. No atual modelo de administração pública gerencial, ainda em implantação, a verificação de todos os resultados da ação pública é desejada e necessária.

Tendo em vista que a gestão pública responsável requer controle sobre orçamento, despesas, bem como de todos os tipos de receita, inclusive as que deixam de ser arrecadadas por conta de benefícios tributários, torna-se evidente a responsabilidade delegada às Cortes de Contas do Brasil no acompanhamento das finanças dos entes públicos.

Da mesma maneira devem ser avaliados os impactos contábeis e econômicos que as renúncias fiscais ocasionam na dinâmica financeira destas pessoas jurídicas. Entretanto, há atualmente no Brasil, um paradigma comum que atinge órgãos públicos de controle e impede a aferição de medidas de desempenho da gestão pública, sobretudo na concessão de benefícios tributários.

Surge, portanto, o questionamento que orienta a produção deste estudo:

De que forma o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina pode verificar o atendimento ao princípio constitucional da eficiência no controle de renúncias fiscais?

## **1.2 Objetivo Geral**

A partir do problema acima, o objetivo geral desta pesquisa é assim definido:

Propor um método para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina verificar o atendimento ao princípio constitucional da eficiência no controle de renúncias fiscais.

## **1.3 Objetivos Específicos**

Para o alcance do objetivo geral desta pesquisa, são necessários os seguintes objetivos intermediários, ou específicos, que suportarão o resultado final do conjunto.

- Identificar porque os Tribunais de Contas brasileiros devem ampliar o escopo de suas auditorias operacionais sobre renúncias fiscais.

- Conhecer as melhores técnicas financeiras e contábeis que permitem avaliação de parâmetros como eficiência e efetividade da ação estatal.
- Verificar maneiras de avaliar a influência do Programa Pró-Emprego, implantado pelo Governo do Estado de Santa Catarina, na promoção de aspectos econômicos e financeiros no Estado.
- Apresentar um método, com características simples, para demonstrar possível a avaliação de eficiência de renúncias fiscais por parte do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

#### **1.4 Justificativa e Relevância da Pesquisa**

A atual discussão brasileira sobre economia e política chega inevitavelmente à constatação de que o custo do setor público é demasiado alto frente ao nível de qualidade dos serviços oferecidos à população. A relação que deve ser posta é simples: o confronto entre custo de prestação e benefício gerado. Tal debate e avaliação permeiam toda a sociedade nacional. Ocorrem em simples rodas de conversa, em círculos organizados da sociedade civil, em meios acadêmicos, em foros políticos. O resultado percebido é unânime: desaprovação do atual sistema de gestão da coisa pública.

Como os termos desta equação custo-benefício ou não são conhecidos ou jamais são relacionados, não se compreende porque a máquina estatal brasileira, em todos os níveis de governo, na maioria das vezes, é cara e, em outras, sequer atinge o resultado planejado. Valorar o que está errado, ou seja, mensurar os erros é condição fundamental para resolução deste tipo de problema.

Este trabalho não se justifica como modelo quantitativo para análise de todas as situações de ordem financeira que acometem à administração pública. Mas, sim, serve para comprovar que o apoio na ciência moderna deve guiar o processo decisório e auxiliar na resolução de questões práticas como estas. Questões que, embora simples, carregam componente político muito intenso, o qual pode ser atenuado com introdução da razão econômico e financeira na tomada de decisão.

Portanto, a reunião, neste trabalho, das razões normativas e técnicas que permitem análises mais aprofundadas sobre renúncias fiscais dará corpo à discussão sobre o papel do controle externo brasileiro. Também auxiliará aqueles que pretendem aprofundar-se neste tema ou encadear novas pesquisas. Além disso, a apresentação, ao final, de um caso prático de renúncia tributária, com simplicidade e clareza que permitirão o entendimento do cidadão mediano, justifica o esforço desta pesquisa.

## 1.5 Estrutura do Trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos. O primeiro dedica-se à abordagem inicial da pesquisa, à contextualização do tema e à transmissão de informações sobre forma, objetivos, conveniência e oportunidade deste estudo.

O capítulo II traz a fundamentação teórica para o tema, a qual se divide, conceitualmente, em quatro grandes blocos. O primeiro bloco contém três itens com informações sobre Teoria das Organizações e o estudo da Administração como ciência, sobre as bases da Administração Financeira e um debate sobre a Administração Pública brasileira.

No segundo bloco do capítulo II, tenta-se responder a pergunta de por que ampliar o escopo de auditorias operacionais sobre renúncias fiscais. Ou seja, quais instrumentos normativos e premência social dão conta do alargamento das avaliações realizadas pelas Cortes de Contas brasileiras. É de fundamental importância o raciocínio desenvolvido neste trecho, pois aponta as razões que levam à mudança conceitual na Administração.

No terceiro bloco, parte final do levantamento teórico, o debate gira em torno de aspectos mais práticos das ciências sociais. Ou seja, o objetivo deste terceiro trecho da revisão teórica é apontar meios de as auditorias perseguirem aspectos mais substantivos da ação pública. E, como complemento, se traz um resumo de todo este levantamento teórico, sendo este o quarto bloco deste segundo capítulo.

O terceiro capítulo deste estudo traz a metodologia empregada para desenvolvimento da pesquisa propriamente dita; com indicações quanto à delimitação e ao delineamento da pesquisa, às técnicas de coleta e análise dos dados, às definições constitutivas e operacionais das variáveis. Este item compreende ainda as limitações encontradas para seu desenvolvimento.

No quarto capítulo verifica-se, por meio de estudo prático, a factibilidade da ampliação dos parâmetros observados em auditorias operacionais efetuadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no controle de renúncias fiscais. Para chegar-se a esta conclusão, analisou-se a dinâmica da economia catarinense durante o período de concessão de benefícios tributários no âmbito do programa Pró-Emprego. Ao final deste capítulo, são apresentadas as considerações sobre o método utilizado, o qual serve de referência para o controle externo de renúncias fiscais neste Estado.

No quinto capítulo são trazidas as conclusões da pesquisa desenvolvida e as considerações finais.

Como elementos pós-textuais acham-se um Glossário contendo os principais termos e definições adotadas, os Anexos citados durante a

apresentação do trabalho e uma lista do material que serviu de referência e apoio para desenvolvimento desta pesquisa.





## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Na primeira parte do levantamento teórico, três primeiros itens deste capítulo, contemporizam-se as Ciências da Administração no ambiente socioeconômico mundial e, particularmente, no ambiente brasileiro. Especial atenção é dada ao surgimento da Administração como ferramenta de organização do trabalho e da economia; à pertinência da Gestão Financeira para atividades humanas organizadas; e, ao paradigma da Administração Pública brasileira.

Por sua vez, nos dois últimos itens procura-se entender os fundamentos constitucionais e doutrinários que promovem a inserção do parâmetro de eficiência nas práticas do Estado e como eles podem ser materializados na tarefa de controle externo da gestão pública. Com estes entendimentos iniciais, fatalmente será mais claro o porquê de ser iminente às Cortes de Contas brasileiras, e em especial ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, a avaliação da eficiência econômica e financeira de renúncias fiscais.

Breve é o levantamento da literatura pertinente ao estudo, porém, esforça-se em mostrar o refrão da pesquisa. O qual aponta para a necessidade de incorporação ao trabalho do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina de novas referências em termos de desempenho para o acompanhamento da atividade pública.

### **2.1 Breve Histórico da Teoria das Organizações**

São amplas as linhas dos estudos organizacionais. Partem dos troncos mais elementares das ciências, como sociologia, filosofia, matemática, estatística, e chegam a áreas de aplicação bastante especializadas. Por esta razão, esta pesquisa se empenha por entendimentos da Teoria das Organizações para, enfim, fundamentar conclusões úteis à Administração como ferramenta de Gestão.

Em Burocracia e Ideologia, Maurício Tragtemberg procura definir que “a gênese e a estrutura da Teoria Geral da Administração, enquanto teoria explicativa da empresa capitalista e do coletivismo burocrático, devem ser procuradas inicialmente no âmbito do Estado”. Nesta busca, ele analisa “o primeiro tipo de burocracia histórica, a oriunda do modo de produção asiático que aparece no início do período histórico da Índia, Egito e China” (TRAGTEMBERG, p.231, 2006)

Nestes termos, deixa claro que “a administração, enquanto organização formal burocrática, realiza-se plenamente no Estado, antecedendo de séculos ao seu surgimento na área da empresa privada”

(TRAGTEMBERG, p. 25, 2006). “Como nascemos, vivemos e morremos em organizações formais, as teorias explicativas destas são de primordial importância, principalmente, quando pela intervenção do Estado na economia, o próprio Estado aparece como organização. Daí, qualquer análise da Teoria Administrativa deve partir da burocracia enquanto poder, para atingir a burocracia na estrutura da empresa” (TRAGTEMBERG, p. 20, 2006).

Portanto, “o segredo da gênese e estrutura da Teoria Geral da Administração, enquanto modelo explicativo dos quadros da empresa capitalista, deve ser procurado onde certamente seu desenvolvimento mais pujante se dá: no âmbito do Estado (TOURAINÉ, *apud* TRAGTEMBERG, p. 25, 2006).

A conexão entre as origens da administração e o desenvolvimento como ciência para benefícios da gestão organizacional se dá após a Revolução Industrial, no séc. XIX. Quando “com a irrupção da empresa capitalista, a ênfase do processo de burocratização flui do Estado à empresa, no período liberal do desenvolvimento capitalista” (TRAGTEMBERG, p.231, 2006). Nesta época surge a primeira escola do pensamento em administração e tem como expoentes Taylor, Ford, Fayol.

“Há cerca de um século, alguns autores, notadamente nos Estados Unidos e na França, davam início ao processo de institucionalização da administração como uma ciência. Enquanto Frederick Taylor intitulava seu livro *Princípios de Administração Científica*, Henri Fayol defendia enfaticamente que a administração deveria ser sistematizada numa doutrina e ensinada nas escolas” (SERVA, p.500, 2013).

“Ao longo do século XX, a administração se desenvolveu rapidamente, expandindo-se como prática profissional em diversos países e alcançando o status de ciência, sendo alvo de formação específica em nível superior, muitas vezes compartilhando espaços em centros de formação tradicionais, tais como Direito e Economia” (SERVA, p.500, 2013).

Percebe-se, então, a história das organizações intimamente ligada à história da sociedade humana. A civilização moderna depende das organizações para a manutenção e a implementação do seu bem-estar. O atual ambiente globalizado atribui um elevado valor ao racionalismo, à eficiência e à competência de gestão (ETZIONI, 1976).

Para Drucker, “o despontar da administração como uma instituição essencial, diversa e líder é um evento crítico na história da sociedade. Raramente, se é que aconteceu, surgiu uma instituição nova e básica, um novo grupo de liderança, com tanta rapidez quanto a administração”. E ainda, “poucas vezes, na história humana, uma instituição provou ser indispensável tão rapidamente; e ainda com menos

frequência apareceu uma que teve tão pouca oposição, causou tão pouco distúrbio e tão pouca controvérsia” (DRUCKER, p.19, 2001).

É, portanto, a administração (como estrutura ou ciência), o órgão da sociedade especificamente encarregado de transformar os recursos em produção, isto é, que tem a responsabilidade de promover o progresso econômico organizado, que reflete o espírito básico da era moderna. Ela é, realmente, indispensável – e isso explica por que, uma vez gerada, ela cresce com tanta velocidade e tão pouca oposição” (DRUCKER, p.20, 2001).

## **2.2 Finanças Públicas e Corporativas**

Na sociedade atual, a “atividade econômica é levada a efeito através de diversas formas de organização. Bens e serviços são produzidos pelas unidades familiares, por empresas e pelo Governo”. “As formas de organização para exercício da atividade econômica se interpenetram, não existindo sempre linhas demarcatórias definidas entre a atividade das unidades familiares e a comercial, entre a atividade governamental e a privada. Alguns dos problemas mais difíceis em matéria de política e administração pública e de técnica orçamentária advêm dessas áreas limítrofes, em que as diferentes nuances são quase imperceptíveis” (BURKHEAD, p.41, 1971).

Neste gradiente de organizações citado por Burkhead, há aquelas que atuam em atividades econômicas e há um universo ainda maior daquelas que operam em outros segmentos. É certo que a sociedade atual está centrada no mercado (RAMOS, 1981). Porém, existem muitos outros enclaves sociais para os quais a atividade financeira, malgrado não seja finalística, também apresenta relevância para continuidade da organização. E esta importância denota a atenção direta de todo o tipo de organização com o ambiente econômico, político. Pois as decisões e ações tomadas nestas esferas repercutem em tecnologia, em cultura, em movimentos demográficos, enfim, em toda sociedade.

Mesmo que se aguardem mudanças na estrutura da vida humana associada, o modelo alternativo de ciência das organizações não será antimercado (RAMOS, 1981). Por isso, mesmo aquela organização sem missão de comprar ou vender produtos ou serviços com meta de lucro necessita gerir algum recurso financeiro para consecução de seu objetivo finalístico. Vê-se, então, não ser a administração financeira restrita às organizações mercantis. Tanto entes públicos, organizações agrícolas, industriais, comerciais, filantrópicas, criminosas, religiosas, precisam bem administrar seus recursos financeiros.

Assaf Neto define o papel desta gestão financeira em três grandes decisões; as quais estão presentes, em maior ou menor intensidade, em todo tipo de organização.

a) Decisão de Investimento: Refere-se à alocação dos recursos em uma empresa. Análise de investimentos por meio de técnicas, a decisão de aplicar em itens circulantes ou imobilizados, ou seja, é onde serão aplicados os recursos captados independente de sua fonte (ASSAF NETO, 2010).

b) Decisão de Financiamento: Trata das fontes de financiamento de uma organização e sua estrutura de capital. É como uma organização vai financiar suas atividades, seja por capital próprio ou de terceiros. Leva em conta o custo de cada capital, prazo de pagamento e o retorno que o mesmo irá proporcionar em relação à atividade proposta pelo projeto (ASSAF NETO, 2010).

c) Decisão de Dividendos: O que será realizado com o produto produzido pela organização. Distribuir ou reter os lucros para serem reinvestidos é o grande questionamento desta decisão (ASSAF NETO, 2010).

Como dito, nem todas estas decisões se aplicam integralmente a todas as organizações existentes. “A extensão e importância da função financeira depende, em grande parte, do tamanho da empresa” (GITMAN, p.9, 1987). Igualmente, “a fim de compreender muitas decisões financeiras é preciso possuir um bom conhecimento da natureza jurídica das empresas e de seus ambientes operacionais e tributários” (GITMAN, p.22, 1987). Isso, de fato, é por demais importante para organizações mercantis. Porém, organizações com outras finalidades devem, da mesma forma, destinar atenção especial para este par de conhecimentos que no lhes for aplicável.

“Organizações, de qualquer natureza, utilizam-se de informações que traduzem os impactos de suas operações, sob os aspectos econômico-financeiros, com o objetivo de manter permanente avaliação e monitoramento dos resultados de suas atividades. Usualmente, os demonstrativos contábeis, associados a outras fontes de informação, permitem avaliar as instituições sob os aspectos da geração de riqueza propiciada por suas atividades, e de sua solvabilidade, ou seja, sua capacidade de saldar compromissos assumidos junto a terceiros, no curto ou no longo prazo” (ALBUQUERQUE, MEDEIROS, FEIJÓ, p.70, 2008).

Para lá do auxiliar nestas tarefas, as “demonstrações contábeis são importantes também para que seja avaliada a sustentabilidade dos negócios da instituição também ao longo do tempo, o que implica mensurar a evolução de seus custos, a capacidade de geração de receitas, e a eventual necessidade de se recorrer a empréstimos ou outras fontes de financiamento” (ALBUQUERQUE, MEDEIROS, FEIJÓ, p.70, 2008).

É certo que “uma companhia não opera no vácuo financeiro; pelo contrário, está em contato direto com vários intermediários e mercados financeiros” (GITMAN, p.74, 1987). Aqui, o Estado surge como essencial provedor financeiro a fomentar a expansão da atividade econômica. Além desta procura por recursos para financiar operações, a questão regulatória também conecta as flutuação econômico-financeiras dos entes públicos aos movimentos das organizações privadas. Por isso, “a importância da economia para o desenvolvimento do ambiente financeiro e teoria financeira pode ser melhor descrita em função de suas duas áreas mais amplas – macroeconomia e microeconomia” (GITMAN, p.6, 1987).

Neste ambiente, o planejamento econômico-financeiro do Estado, que se materializa pelo orçamento público, representa importante instrumento de discussão e divulgação de ações que visam, ao final, o progresso e bem-estar social. Assim acontece, pois “o capitalismo moderno é um sistema de economia mista. A maior parte da produção nacional é adquirida pelos consumidores e investidores do setor privado e a maior parcela do produto é fabricada e fornecida por empresas que também pertencem ao setor privado”. É misto, porque inclui uma esfera da economia estatal de considerável importância, em coexistência com o setor de mercado (MUSGRAVE, p. 23, 1976).

A informação, aos agentes econômicos, das áreas nas quais haverá maior investimento estatal é uma das principais facetas do orçamento público. A lógica é os governos realizem aplicações financeiras considerando a eficiência alocativa, distributiva e estabilizadora destas ações. Certos disso, atores econômicos seguirão fielmente o plano de desenvolvimento.

Ao encaminhar a discussão e a análise sobre a política orçamentária, “deve-se recordar que finanças públicas é a atividade financeira do Estado. Essa atividade está orientada para obtenção e o emprego dos meios materiais e de serviços para a realização das necessidades da coletividade, de interesse geral, satisfeitas por meio do processo do serviço público. É a intervenção do Estado para promover essas necessidades da população. Assim, a necessidade torna-se pública por uma decisão dos órgãos políticos” (MATIAS-PEREIRA, p.133, 2006).

O que era necessidade privada torna-se pública. Por isso a discussão política para alocação de recursos, consubstanciada pelo “planejamento, é um dos alicerces sobre o qual o Estado exercita sua função administrativa, e consiste, no exercício sistemático da antecipação. De onde pode se compreender sistematização como processo contínuo, aplicado por técnicas e métodos adequados, e antecipação como previsão de

cenários para, se necessário, ajustes na organização ou neste novo ambiente” (CAMPELLO; MATIAS, p.40, 2000).

A área das finanças, tanto públicas quanto privadas, vem estudar este cosmos; este conjunto de recursos, relações e necessidades. A macroeconomia auxilia no entendimento da microeconomia e vice-versa. Sabe-se do requisito para que existam mercados: é preciso que haja pessoas e poder de compra. E para que existam produtos, são necessários empresas e trabalhadores. Assim, o fluxo de recursos é contínuo: das empresas para as pessoas (famílias) e das famílias para as empresas. Nesta ciranda econômica, a renda, os preços, a poupança, o investimento, o crédito, são variáveis estudadas pelas finanças, em nível micro e macroeconômico. Aqui estão o objeto das finanças públicas, as finanças corporativas, as finanças pessoais.

Como esta pesquisa transcorre na seara financeira, ora pública ora privada, “cabe ressaltar que uma das premissas utilizadas no planejamento das empresas privadas é a capacidade que possuem em alterar, de forma significativa, o ambiente em que estão inseridas. Neste ponto, a administração pública difere das organizações privadas”. A administração estatal “possui o poder de alterar não apenas sua própria estrutura para melhor adequar-se, mas também possui o poder de alterar e influenciar o ambiente e suas relações. Essa diferença fundamental torna a função do planejamento muito mais importante e significativa na administração pública que nas organizações privadas” (CAMPELLO; MATIAS, p.40, 2000).

Sabe-se que na sociedade atual, o desejo de consumo das pessoas é infinito. Entretanto, extrapolando-se o raciocínio, os recursos que dispõe o planeta são finitos. “Dessa forma, as empresas estão num contexto de recursos escassos, para atender às necessidades ilimitadas. Portanto, as possibilidades de uso alternativo desses recursos fazem com que passemos de um problema tecnológico, no qual se busca a melhor combinação dos fatores de produção, para um problema econômico” (MARTINS, p.187, 2012).

Ao se tratar da atividade financeira de organizações públicas e privadas, Burkhead diz que, “do ponto de vista econômico, as relações com o mercado constituem a característica diferenciadora principal entre a atividade pública e a atividade privada. Esse relacionamento requer diferentes mecanismos de decisão e critérios para julgar a eficiência alocativa de recursos pelo Governo” (BURKHEAD, p.42, 1971).

Como os investimentos privados influenciam diretamente na capacidade de produção e na demanda efetiva por máquinas e insumos, o nível de emprego da população depende do nível de investimentos de cada

agente econômico. A decisão de investimento, por sua vez, depende da expectativa de retorno dos investimentos por parte do mesmo agente econômico. Para evitar que os recursos disponíveis sejam utilizados especulativamente, o Estado pode intervir para incentivar e apontar qual indústria ou região devem ser priorizadas.

A referência básica para este trabalho sobre interação Estado-Economia é fundamentada em Musgrave, Keynes e referenciada, principalmente, em Besser Pereira. Este último explica que a intervenção estatal expande-se e contrai-se ciclicamente, e que a cada novo ciclo o modo de intervenção muda. Por um determinado período a intervenção estatal aumenta, o Estado assume um papel crescente na coordenação do sistema econômico. Mas como a intervenção estatal aumenta, ela começa a ficar disfuncional. O excesso de regulação e enormes déficits públicos são os dois sintomas básicos a indicar que a expansão do Estado excedeu. É o momento de reverter o ciclo, é tempo de desregular e privatizar (PEREIRA, p. 121, 1989).

Esta fundamentação na literatura econômica tem como objetivo permitir o avanço do estudo para questões práticas da atividade financeira estatal. Na sequência, o resultado esperado é concluir sobre a necessidade de ruptura com o atual modelo de apreciação das ações financeiras do Estado de modo a viabilizar o controle de desempenho econômico de recursos públicos. Ou seja, pretende-se provar necessário e possível passar de uma abordagem de controle externo centrada na legalidade do ato estatal para outra, na qual a observância plena da eficiência econômica do ato esteja no centro da avaliação.

Visões como esta, de Burkhead, estão ultrapassadas pela própria mudança da estrutura do Estado e sua função na sociedade. Para ele, “o fato de serem as atividades governamentais organizadas de acordo com o princípio orçamentário significa que o teste objetivo da eficiência, sempre presente na economia de mercado, aqui está ausente. Não há critérios palpáveis e auto-suficientes para julgar eficiência no serviço público; de fato, há muita confusão no uso do termo, relativamente às atividades governamentais” (BURKHEAD, p.46, 1971).

Procura-se, em boa parte desta pesquisa, a reconsideração deste raciocínio. Parte-se do pressuposto, aceito pela doutrina econômica, de que as decisões financeiras empresariais, notadamente decisão de investimento, são fortemente influenciadas por mudanças no ambiente político-legal. E, este ambiente, é formado por órgãos governamentais e grupos da sociedade que influenciam e limitam atividades de organizações e indivíduos. Com as alterações neste ambiente, criam-se oportunidades e negócios.



O intento aqui é provar que, neste cenário, tanto a empresa privada (seja ela mercantil ou de qualquer outro enclave da vida humana associada) quanto o ente público a implementar uma política econômica terão múltiplas possibilidades de retornos. O sucesso de uma ação planejada pode ou não ser alcançado; pode ou não ser eficiente; pode ou não ser efetivo.

Entretanto, mais do que apontar razões e maneiras de entes públicos aferirem o desempenho de suas ações, também o encargo desta pesquisa adentra na discussão da cultura estabelecida na administração pública brasileira. Cultura esta radicada nos ocupantes de cargos públicos, mas também na própria sociedade brasileira. O tema implícito deste estudo, sobretudo, é necessária superação de um viés do paradigma burocrático, qual seja a sua atenção demasiada à forma em detrimento do conteúdo nas atividades dos Tribunais de Contas nacionais, sobretudo na Corte catarinense. Com isso, espera-se que o controle de eficiência econômica de recursos públicos seja levado a efeito.

## **2.3 Administração Pública**

Uma vez compreendidas, em linhas gerais, a significância do papel do Estado na economia, no orçamento, no planejamento, no gerenciamento das ações com vistas ao bem-estar social, agora, a atenção do estudo se volta para a compreensão do que acontece na máquina administrativa do Estado.

Viu-se ao final do século XX em todo Ocidente, o que inclui o Brasil, mudanças significativas na estrutura e diretrizes da administração pública. Além de ter como objetivo direto tornar o Estado mais eficiente, as reformas deste período voltam-se para uma maior afirmação da cidadania. Através delas, busca-se defender os direitos republicanos, ou seja, o direito que cada cidadão possui de ter o patrimônio público utilizado para a finalidade pública. Empenham-se estas reformas, também, por (re)estabelecer um Estado mais forte, mais capaz de prevalecer a lei e a democracia, e cujo controle seja por fim da sociedade.

Este movimento reformador é chamado de Administração Gerencial. Enquanto a administração pública burocrática é auto-referente, a administração pública gerencial é orientada para o cidadão. O objetivo é construir um Estado que responda às necessidades de seus cidadãos. A administração pública gerencial envolve uma mudança na estratégia de gerência, mas essa nova estratégia deve ser posta em prática em uma estrutura administrativa reformada. A ideia geral é descentralizar, delegar autoridade.

“O objetivo de instalar uma administração pública burocrática no país continua vivo, já que jamais se logrou completar esta tarefa; mas tornou-se claro em 1995 que, para isso, é necessário dar um passo além e caminhar na direção da administração pública gerencial, que engloba e flexibiliza os princípios burocráticos” (PEREIRA; SPINK, p.267, 2006).

A conjuntura socioeconômica daquela época, que muito se estende até hoje, pedia por tais mudanças na gestão do aparelho governamental. Para Tratemberg este tipo de demanda é um processo natural. “As teorias administrativas são dinâmicas, elas mudam com a transição das formações socioeconômicas, representando os interesses de determinados setores da sociedade que possuem o poder econômico-político, sob o capitalismo ocidental, e o poder político-econômico nas sociedades fundadas no coletivismo-burocrático” (TRAGTEMBERG, p.109, 2006).

Sandro Trescastro Bergue inclui certa dose de conflito de interesses neste ambiente de alterações. Para ele, “o Estado e a administração pública brasileira, com as especificidades que os particularizam, encontram-se sob tensão tanto pela influência de um paradigma de gestão pública que, apesar de não hegemônico, vigora em amplitude mundial – a nova administração pública –, quanto por pressões internas à nação, advindas de diferentes setores da sociedade, em uma trajetória crescente de demandas por mais, melhores e diferenciados bens e serviços públicos” (BERGUE, p.15, 2011).

Por sua vez, Guerreiro Ramos dá outra ótica ao raciocínio de adaptação da burocracia às demandas conjunturais. Para ele “o papel da burocracia na modernização e no desenvolvimento está sujeito a condicionamentos políticos. A eficácia social de toda burocracia é função da estrutura de poder”. “A administração não pode ser avaliada por critérios abstratos de modernidade. Sua eventual eficácia decorre menos de intrínsecos atributos do que de seu satisfatório ajustamento a uma estratégia positiva de mudança social” (RAMOS, p. 228, 1983).

Isso fica mais claro ao se entender que “toda burocracia que realiza um papel funcional numa tal espécie de estratégia é, por isso mesmo, objetivamente válida, quaisquer que sejam as suas características. Max Milikan e Donald Blackmer identificaram com singeleza a razão principal que impede seja [ser] a burocracia variável independente da modernização ou do desenvolvimento, quando escrevem: ‘... virtualmente jamais encontramos o grupo social que se encontra no poder da sociedade tradicionalista a liderar a marcha para a modernização. Esse grupo, considerando satisfatória a ordem social vigente, quase sempre combate as reformas’” (RAMOS, p. 228, 1983).

Adicionalmente, Guerreiro Ramos diz não haver “burocracia onipotente, quando não serve ao grupo ou grupos que empolgam as decisões políticas fundamentais da sociedade. O máximo que pode contra o grupo ou grupos no poder é a discreta defesa passiva de seus interesses porventura contrariados. Por isso a chave para a compreensão sociológica da burocracia é a estrutura de poder com a qual se articula” (RAMOS, p.228, 1983).

Tem-se aqui uma primeira ideia, então, que de fato a burocracia não é variável independente nas mudanças do atual paradigma burocrático estatal. Ela não é causa, e sim efeito de um rearranjo socioeconômico em constante processo. Maurício Tragtemberg, nos anos de 1970, bem observou: “assim como as teorias macroindustriais, do século passado, de Saint-Simon, Fourier e Marx representaram a resposta intelectual ante aos problemas oriundos da Revolução Industrial, as teorias microeconômicas de Taylor e Fayol responderam aos problemas da era da eletricidade, e a Escola das Relações Humanas, Estruturalista e Sistêmica refletem os dilemas atuais” (TRAGTEMBERG, p.108, 2006).

Já nos dias atuais, se por um lado são inegáveis a “força e a extensão com que o movimento reformador do Estado está impactando a administração pública”, por outro, “os termos desse movimento gerencial têm assumido facetas bastante específicas, notadamente em razão da diversidade de interpretações segundo as quais seu conteúdo vem sendo percebido pelos diferentes atores de campo” (BERGUE, p.15, 2011).

“É transversal a esse movimento também o fenômeno relativo às transformações dos valores e conceitos que moldam os sistemas de gestão das organizações públicas, em especial sob a influência do processo importador de tecnologias entre organizações, sejam originárias de outras organizações públicas, do setor privado, sejam mesmo de outras nações e culturas” (BERGUE, p.15, 2011).

“Na convergência desses fenômenos, o campo da administração pública te alargado seus limites de fronteira para admitir a substancial influência de elementos antes identificados com o espaço gerencial privado. Com isso, pela incidência de valores gerenciais, a administração pública tem sido alcançada por pressões tendentes a identificá-la, ainda que em parte, com organismos do setor empresarial, com destaque para o que diz respeito aos sistemas de gestão” (BERGUE, p.15, 2011).

A tônica desta pesquisa gravita em torno do paradigma burocrático presente na administração pública brasileira. Este assunto diz respeito ao controle excessivo sobre a legalidade do ato administrativo e, entretanto, insuficiente sobre a substância. O que se pretende é a mudança de referências para órgãos de controle externo em suas auditorias ligadas à

questão financeira e tributária. Sendo assim, o universo desta pesquisa é restrito a um tipo de órgão público: Tribunais de Contas e, especificamente, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Sabe-se que em uma “organização, o conhecimento, os produtos e os serviços, nesta a estratégia e a cultura da empresa são fruto da interação das várias pessoas que nela trabalham” (VASCONCELOS, p.XV, 2007). E, “ao se pensar a aprendizagem como um fenômeno organizacional, que ocorre no nível da coletividade, pode-se entendê-la como processo contínuo de mudança de comportamento na organização, o que se dá a partir da articulação constante entre os valores e as capacidades dos indivíduos e as suas experiências naquele contexto” (VASCONCELOS, p.1, 2007).

Nesta situação, quando variados fenômenos pressionam a Administração por mudanças, espera-se contribuir para a apreciação mais qualitativa da ação estatal por parte dos órgãos de controle. “A mudança é concebida como uma crise não regressiva, superada pela consolidação de um novo sistema social com novos valores, práticas e hábitos” (VASCONCELOS, p.10, 2007). Assim, “a aprendizagem organizacional acontece à medida que as invenções, descobertas e inovações são incorporadas às imagens e representações que os indivíduos possuem, e aos mapas que os indivíduos constroem coletivamente” (VASCONCELOS, p.13, 2007).

Como se pode compreender é iminente a eliminação da disfunção burocrática de atenção ao formalismo, princípio da legalidade administrativa restrito, pela influência de conceitos oriundos de organizações econômicas privadas. E esta mudança passa, necessariamente, pela mudança na cultura da sociedade e das pessoas que interagem com Tribunais de Contas.

Confirma Guerreiro Ramos que “o estudo científico do fato e do sistema administrativo é necessariamente pluridimensional. A mais saliente debilidade conceitual da antiga ciência da administração consiste em que é uma ciência a uma dimensão, míope em relação à complexidade do fenômeno, aos seus distintos elementos em recíproca relação. A natureza de cada um deles pede, a fim de ser compreendida, específico ponto de vista sistemático, sendo o estudo científico do fato e do sistema administrativo, uma visão integrada de diferentes pontos de vista” (RAMOS, p.3, 1983).

Em suma, “a administração pública tem se transformado aos ciclos, apresentando diferentes formatos, preservando, contudo, os elementos fundamentais de sua essência. Esses movimentos de mudança têm se caracterizado pela convivência de antagonismos, paradoxos e contrastes, sobressaindo-se a busca por soluções de convergência, híbridas, intermediárias, criativas, flexíveis, plásticas, etc. Foi assim com os distintos

processos de reforma administrativa (e não é diferente com o que está em curso), em que elementos conceituais, componentes de modelos de gestão exógenos, passam pela assunção de traços locais, por vezes submetendo os organismos do Estado a tensões, seja de outras culturas nacionais, seja de mercado, a pretexto de dotá-lo de maior capacidade gerencial” (BERGUE, p.17, 2011).

Cabe, agora, uma referência à instituição objeto desta pesquisa: a Corte de Contas de Santa Catarina. Depois da apresentação devida, a sequência desta fundamentação teórica explora a mudança ocorrida na administração pública brasileira com advento do Modelo Gerencial. Este, sob o aspecto normativo, decorre da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 e, principalmente, a Emenda Constitucional 19, de 1998. No plano conceitual, além de um conjunto de avanços tecnológicos em várias áreas das ciências sociais aplicadas e em outras tantas áreas do conhecimento, têm-se a política, a economia, a tecnologia inspirando o conjunto social a exigir mudanças na qualidade do serviço público.

### **2.3.1 O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**

Nas palavras divulgadas na página eletrônica do Tribunal de Contas de Santa Catarina vê-se que:

foi a Constituição de 1947 que previu a criação de um órgão responsável pelo controle da aplicação dos recursos públicos no Estado e nos municípios catarinenses”. Mas a criação do TCE só se concretizou, em 04 de novembro de 1955, com a Lei Estadual n.º 1.366, sancionada pelo governador Irineu Bornhausen.

A matéria, de iniciativa do governador Aderbal Ramos da Silva, ficou cinco anos tramitando na Assembleia Legislativa, até ser aprovada. O Projeto de Lei 141/50 de 30 de outubro de 1950, propondo a criação do órgão, foi submetido a vários exames nas comissões de Finanças e de Constituição e Justiça e arquivado mais de uma vez (SANTA CATARINA, 2014a).

E, em 03 de novembro de 1955, a proposta foi apreciada e aprovada pelo Legislativo e, no dia seguinte, foi sancionada pelo governador Irineu Bornhausen que nomeou os sete primeiros integrantes do Tribunal de Contas.

“No início das atividades, o sistema de controle era prévio. Incidia, basicamente, sobre as contas do Executivo, alcançando de 30 a 35% do orçamento do Estado. Além dos sete juízes, o novo órgão contava com dois procuradores, um auditor e 30 funcionários” (SANTA CATARINA, 2014a).

O primeiro parecer prévio sobre as contas anuais do Governo do Estado foi emitido, pelo Tribunal, em junho de 1956. O relator, monsenhor Pascoal Gomes Librelotto, vice-presidente à época, registrou que a análise se limitara aos aspectos contábeis já que o órgão recém tinha iniciado suas atividades. Numa decisão unânime dos conselheiros, o parecer recomendou a aprovação das contas/55 do Governo à Assembléia Legislativa (SANTA CATARINA, 2014a).

Em 70, o controle passou a incidir sobre as contas dos Três Poderes e já atingia as autarquias e fundações estaduais, a exemplo das prefeituras municipais. Os integrantes do Corpo Deliberativo, chamados de “ministros” na década de 60, passaram a responder pela denominação atual: conselheiros do TCE.

As sociedades de economia mista, as empresas públicas e as controladas começaram a ser fiscalizadas em 1981 e, em 84, as autarquias, fundações e empresas públicas municipais. A verificação física das obras públicas começou em 1983, com o Grupo de acompanhamento de Projetos e Obras - Geapo. Dez anos depois, a atividade foi consolidada com a criação da Diretoria de Controle de Obras Públicas.

Como já se comentou neste trabalho, a Constituição Federal de 1988 e, por conseqüência, a Estadual de 89, ampliaram as atribuições do Tribunal de Contas de SC. A possibilidade de qualquer cidadão poder denunciar irregularidades na gestão de recursos públicos perante o TCE foi um dos exemplos nessa direção.

“A nova realidade exigiu a reformulação da estrutura organizacional do Tribunal, nova Lei Orgânica e Regimento Interno e a realização de concurso público, para suprir as necessidades de pessoal. Com maior volume de trabalho e as demandas da sociedade por um controle mais ágil e eficaz, começaram os estudos para implantação do Sistema de Auditoria de Contas Públicas - ACP, em 1993” (SANTA CATARINA, 2014b).

As principais atribuições do TCE de Santa Catarina estão previstas nos artigos 59 e 113 da Constituição Estadual: apreciar as contas prestadas, anualmente, pelo governador do Estado e pelos prefeitos municipais, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos, além de apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal. O Tribunal ainda fiscaliza a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado a municípios, através de convênios, e de subvenções a entidades privadas.

O TCE, como ocorre com as demais Cortes de Contas brasileiras, auxilia a Assembleia Legislativa do Estado e as Câmaras Legislativas

municipais, no exercício do controle externo da Administração Pública. Entretanto, não tem qualquer subordinação hierárquica ou administrativa estes órgãos. Como instituição técnica autônoma e independente, também não participa da estrutura do Poder Judiciário, já que sua função, de natureza administrativa, se prende ao julgamento das contas dos administradores públicos e não deles próprios.

O TCE também responde a consultas sobre questões relativas à matéria sujeita a sua fiscalização (CE, art. 59, XII) e apura denúncias sobre supostas irregularidades cometidas em órgãos públicos estaduais e municipais.

Já, “a partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2001 - o Tribunal também passou a exercer o controle fiscal do Estado e municípios catarinenses. O faz pela verificação do cumprimento das normas relativas à gestão fiscal previstas neste instrumento normativo” (SANTA CATARINA, 2014b).

Portanto, diante das suas atribuições constitucionais, resumem-se as tarefas do TCE de Santa Catarina nas seguintes funções:

Opinativa - quando emite o parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelo governador do Estado e pelos prefeitos municipais;

Consultiva - quando responde às consultas formuladas em tese sobre atos sujeitos à sua fiscalização;

Corretiva – quando fixa prazos para que o responsável tome as providências necessárias ao cumprimento da lei diante da ilegalidade de determinado ato;

Jurisdicional - mesmo que restrita ao âmbito administrativo, quando julga as contas dos administradores públicos e registra atos de pessoal;

De assessoramento – quando representa ou recomenda à autoridade competente a correção de eventuais erros;

Orientadora - quando realiza cursos, debates e reuniões promovidas, em sua sede e no interior do Estado, com a finalidade de orientar os administradores públicos (SANTA CATARINA, 2014b).

A administração pública está sujeita ao controle interno e ao controle externo. O primeiro é realizado individualmente pelos Três Poderes “*interna corporis*”, ou seja, é aquele realizado por órgão ou conjunto de órgãos (sistema) que integram a estrutura fiscalizada, dentro de sua própria hierarquia administrativa. Já o controle externo é exercido por órgão diverso do controlado. É o que faz o TCE quando fiscaliza os órgãos

e entidades da administração pública estadual e municipal, em auxílio à Assembleia Legislativa e às Câmaras municipais.

A Constituição Estadual de Santa Catarina, em seu artigo 62, estabelece que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno responsável pelo acompanhamento da execução do orçamento e dos programas de Governo.

As duas formas de controle devem se complementar e de fato se complementam. Ambas são fundamentais para a gestão democrática dos recursos públicos, viabilizando a melhora dos resultados e a prestação de contas aos cidadãos e, sobretudo, aos contribuintes.

## **2.4 Por que fiscalizar a eficiência e efetividade de renúncias fiscais?**

Depois desta breve contextualização, passa-se agora para a quarta parte do levantamento teórico. Aqui o propósito é aferir conceitos da doutrina de várias áreas das ciências sociais pertinentes à arrecadação e à renúncia fiscal. Administração financeira e orçamentária, contabilidade, economia, finanças públicas, direito, auditoria, ganham destaque neste trecho. Portanto, aqui são organizadas as normas e as teorias mais atuais que suportarão as conclusões do trabalho.

Inicialmente, tratam-se dos assuntos mais fundamentais destas disciplinas. No transcorrer da abordagem, haverá evolução para temas mais específicos. Não há como entender a renúncia tributária, a atividade financeira estatal, sem a compreensão do Estado como instituição e de alguns temas a ele correlatos.

Portanto, será mais proveitoso ao estudo das renúncias fiscais e do controle de eficiência e efetividade sobre estas renúncias algum entendimento prévio da finalidade e extensão do Estado brasileiro, do direito aplicado à economia e às finanças e, sempre que possível, correlacionando-os ao contexto social existente.

### **2.4.1 O Estado**

Segundo as teorias naturalistas ou da origem natural do Estado, sustentadas por Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino, o homem, enquanto ser social por natureza, para se realizar necessita viver em sociedade. Para eles, o Estado seria uma necessidade humana fundamental. Já para os teóricos contratualistas, voluntaristas ou da origem voluntária do Estado, tais como Hobbes, Locke e Rousseau, o Estado é produto de um acordo de vontades dos indivíduos.

A despeito da argumentação mais acertada desta ou daquela linha teórica, José Matias-Pereira ensina que “o Estado pode ser aceito um lócus no qual o cidadão exerce a cidadania”. E complementa, afirmando



que “o objetivo principal da Administração Pública é a promoção da pessoa humana e do seu desenvolvimento integral em liberdade. Para isso deve atuar de maneira efetiva para viabilizar e garantir os direitos do cidadão que estão consagrados na Constituição” (MATIAS-PEREIRA, p. 35, 2006).

Portanto, o Estado surge para servir ao indivíduo; este é sistema posto. Para Thiago Lima Breus, o Estado existe, tal como se conhece nos dias atuais, para proteger e promover direitos sociais e implementar, por meio de programa, o desenvolvimento social (BREUS, 2007).

## 2.4.2 A Administração

A Constituição Federal reserva seu sétimo Capítulo para tratar da Administração Pública. No primeiro artigo deste trecho diz: “art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1990).

Chama-se a atenção, neste fragmento, para a utilização do termo eficiência, recém elevado pela Emenda Constitucional nº19 ao patamar de princípio basilar do direito administrativo. No momento oportuno serão debatidas justificativas e implicações de sua inserção neste artigo da Carta Magna.

Costuma-se nominar de Administração, ou administração pública, o aparato estatal que trabalha para prestar uma série de serviços e fornecer bens à sociedade e aos indivíduos. Esta Administração é coordenada por governantes, que nos Poderes Executivo e Legislativo são eleitos pelo povo e possuem período preestabelecido de atuação e no Judiciário são indicados politicamente e com mandatos vitalícios.

“A Administração Pública, para De Plácido e Silva (2000), em seu sentido amplo, é uma das manifestações do Poder Público na gestão ou execução de atos ou negócios políticos. Isto se daria de forma tal que a Administração Pública se confundiria com a própria função política do poder público, expressando um sentido de governo que se entrelaçaria com o da Administração” (DE PLÁCIDO; SILVA *apud* MATIAS-PEREIRA, p. 60, 2008).

No direito administrativo, são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão Administração Pública:

a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgão e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;

b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo (DI PIETRO, p. 45, 2007).

Apesar de amplamente utilizada e reconhecida, esta última definição parece restritiva para os propósitos deste estudo. Sob a abordagem das Ciências da Administração, têm-se definições mais ampliadas sobre o termo em questão.

A própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 2º, afirma que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Depreende-se não haver concessão ou abrandamento na própria Carta Política da regra contida em seu artigo 37. O que ali está contido é aplicável a toda Administração, ou seja, todos os Poderes devem obediência ao mesmo conjunto de princípios.

“Harmon e Mayer (1999, p.34) sustentam que a Administração Pública é a ocupação de todos aqueles que atuam em nome do povo – em nome da sociedade, que delega de forma legal – e cujas ações têm consequências para os indivíduos e os grupos sociais” (HARMON; MAYER *apud* MATIAS-PEREIRA, p. 60, 2008).

Pode-se argumentar ainda “que a Administração Pública, num sentido amplo, designa o conjunto de serviços e entidades incumbidos de concretizar as atividades administrativas, ou seja, da execução das decisões políticas e legislativas. Assim, a Administração Pública tem como propósito a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito dos três níveis de governo: federal, estadual ou municipal. Segundo preceitos de Direito e Moral, visando o bem comum” (MATIAS-PEREIRA, p. 60, 2008).

Vê-se também que, embora alguns autores utilizem tal termo para designar a função executiva, a Constituição não restringe o termo Administração apenas a atividades estatais de um de seus Poderes. Portanto, no decorrer deste trabalho, será utilizado este termo no sentido mais amplo possível. Tal como define Bobbio (1998, p. 10): “em seu sentido mais abrangente, a expressão Administração Pública designa o conjunto das atividades diretamente destinadas à execução das tarefas ou incumbências consideradas de interesse público ou comum, numa coletividade ou numa organização estatal” (BOBBIO *apud* MATIAS-PEREIRA, p. 61, 2008).

## 2.4.3 Sistema de controle administrativo

Com os regimes democráticos houve expressivos avanços institucionais, como a transferência para o poder legislativo da competência para tributar e definir a aplicação dos recursos públicos. Ao contrário do

que ocorria nos regimes despóticos, quando o chefe do Executivo tomava decisões sem que lhe fossem exigida qualquer prestação de contas, a sociedade passou a dispor de duas instâncias de poder. A primeira, a decisória, na qual são estabelecidos os montantes dos tributos a serem arrecadados e sua aplicação; a segunda, a executiva, na qual são arrecadadas as receitas e executadas as despesas, com observância das determinações legais (ALBUQUERQUE; FEIJÓ; MEDEIROS, 2008).

No Brasil, em pleno regime democrático, adota-se um amplo conjunto de mecanismos, jurídicos e administrativos para o trato do dinheiro público. Por meio deste sistema se exerce a fiscalização das atividades de todo agente público, em qualquer das esferas de governo e em todos os poderes da República.

Destaca-se a redação constitucional que estabelece o alcance desta fiscalização nos seguintes termos:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1990).

O legislador constituinte, quando reservou uma parte do texto da Carta Magna para a atividade de fiscalização das ações estatais, delegou ao Congresso Nacional esta incumbência e o dever de exercê-la com auxílio do Tribunal de Contas da União, isso no plano Federal. Nas demais unidades da federação a fiscalização será realizada com mesma sistemática: pelos respectivos órgãos legislativos com auxílio dos Tribunais de Contas estaduais e municipais, quando for o caso.

O universo de atuação dos Tribunais de Contas brasileiros é bastante amplo, pois qualquer bem ou direito pertencente a ente estatal é passível de fiscalização por parte destes órgãos. Estas Cortes de Contas são dotadas de independência, estrutura e modo de operação semelhante ao Poder do Judiciário. Sua função, ao senso comum, é exatamente a de julgar atos da administração pública em observância de seus efeitos financeiros.

Assim, é clara a intenção da Constituição Federal de 1988 para com universo de competências e atribuições do sistema federal de controle, regulado pelos artigos 70 a 75. Acrescenta-se ainda, que, com a Emenda Constitucional 19 foi dado a este sistema o caráter diferente do que até então vigia, restrito apenas ao controle da legalidade. Com tal retificação

foi determinada a investigação de aspectos mais substantivos da ação pública.

Além destes entendimentos iniciais, a Constituição Federal de 1988 estampa em seu artigo 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito. Este regime de governo é aquele no qual os mandatários políticos, bem como todos os indivíduos, são submetidos às leis e ao conjunto normativo delas decorrente, inclusive para a finalidade de controle posterior de seus atos.

Então, “a existência de uma estrutura formal para controle das finanças públicas, eficiente, eficaz, efetiva, para garantir bom desempenho das atividades estatais realizadas no interesse do bem comum, é fato presente em um Estado democrático organizado” (MATIAS-PEREIRA, p.180, 2008). Deste modo, estabelecido na Constituição e investigado pela doutrina, pode-se afirmar que o sistema de controle da Administração brasileira é um instrumento que se presta fundamentalmente a proteção da democracia. E como visto em trechos anteriores, este sistema é fundamental para a gestão dos recursos públicos, pois viabiliza melhores resultados em termos econômicos e em transparência das contas aos cidadãos e, sobretudo, aos contribuintes.

#### **2.4.4 Interpretação das normas**

Para o Direito Administrativo, ramo do Direito que trata das coisas afetas ao Estado, a legalidade é um de seus princípios; e junto com outros quatro encontra-se gravado no artigo 37 da Constituição Federal. Este princípio “constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade” (DI PIETRO, p. 58, 2007).

Já se sabe que a promulgação da Emenda Constitucional 19 inovou a referência para a atuação pública ao prescrever parâmetro de natureza essencialmente gerencial, intrínseco à noção de eficiência, eficácia e efetividade, típicos de sistemas econômicos. Com a inclusão do princípio da eficiência em seu texto, a Carta Magna aproximou ainda mais a coisa pública das práticas da livre iniciativa, da economia de mercado, da administração gerencial.

Ocorre que, mesmo com o texto da Constituição remodelado, com os sucessivos avanços sociais e administrativos havidos na sociedade brasileira, ainda não se procedeu a completa aplicação dos ditames constitucionais no controle da eficiência dos gastos públicos, notadamente no que diz respeito à eficiência da renúncia fiscal.

Nas organizações, e da mesma forma nos entes públicos, avanços técnicos são constantes nas mais diversas disciplinas e áreas do conhecimento. Porém, existem porções no Brasil, ou mesmo dentro de uma mesma entidade pública subnacionais, onde conceitos e práticas do gerencialismo e da nova gestão pública ainda não são exercitados na plenitude. Ou seja, mesmo a Constituição da República ainda não se sobrepôs aos costumes ou à cultura organizacional presentes em todo Estado brasileiro e, especialmente, nos quadros da Administração.

Vivemos, portanto, em um Estado de Direito, no qual normas são criadas e, assim sendo, devem ser seguidas. Fato é que, por razões inúmeras, estas normas não são imutáveis e não se encerram em si mesmas. A produção legislativa, a aplicação e a interpretação das normas são atividades ininterruptas e sofrem influências dos mais diversos fatores: sociais, econômicos, tecnológicos.

Mesmo a Constituição, a mais estável destas regras, sofre mudanças para adaptar sua prescrição à evolução cotidiana. Neste caso, o fenômeno é conhecido como mutação constitucional. O texto da lei não muda; o que muda é o entendimento sobre o que prescrevem as palavras ali contidas.

#### **2.4.5 A mutação legal**

A professora Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina, em comentários publicados na *internet*, que “mutações legais são alterações no sistema jurídico. Quando as mutações são muito frequentes, contraditórias, conflitantes ou desagregadas dos princípios e *standards* jurídicos prevaletentes, instaura-se no meio jurídico o denominado estado de insegurança jurídica, a incerteza sobre como se deve agir em face das normas de comportamento. Que as mutações sejam inevitáveis, ninguém duvida. O que se pretende, porém, é que não sejam tumultuárias e nada convincentes, pois precisam guardar respeito aos princípios diretores do sistema jurídico, ser razoáveis e dotadas de racionalidade (*ratio*)” (COÊLHO, p.1, 2013)

Para Lenza, “por seu turno, as mutações não seriam alterações “físicas”, “palpáveis”, materialmente perceptíveis, mas sim alterações no significado e sentido interpretativo de um texto constitucional. A transformação não está no texto em si, mas na interpretação daquela regra enunciada. O texto permanece inalterado” (LENZA, p.110, 2007).

Em parte, estas mudanças, de conteúdo legislativo sem alteração da letra da lei, são resultado de avanços acadêmicos, modelos teóricos que fornecem a toda Administração subsídio para adequar o funcionamento da máquina à melhor técnica existente. As relações políticas

na sociedade, a influência dos meios de comunicação, a atuação da sociedade civil organizada também colaboram com tais modificações. Do resultado destas novas ideias não se desligam os órgãos legislativos, tampouco os jurisdicionais, que passam a operar de acordo com a mutação ocorrida.

Como as ciências são interconexas, e mais coesas ainda as sociais aplicadas, pode-se dizer que seu objeto de estudo também é uno: a sociedade. Assim, a mistura de conhecimentos está presente desde a proposição legislativa até a interpretação da lei por órgãos executivos e judiciários.

Isso fica muito mais nítido com o exemplo ocorrido na última década do século passado, a Reforma Administrativa. Neste processo houve incorporação de conceitos antes restritos à gestão do setor privado para melhorar a condução das coisas do Estado. Ou seja, foram duas as mudanças ocorridas com a Reforma Administrativa: na letra do texto normativo e no entendimento de seu conteúdo.

Adilson Abreu Dallari corrobora com as afirmações acima ao examinar a conotação que eficiência alcança na prática pública. Para ele “não basta atuar de maneira conforme a lei. Não faz sentido emperrar a Administração para dar estrito cumprimento à literalidade da lei. Agora é preciso mais: a Administração deve buscar a forma mais eficiente de cumprir a lei, deve buscar, entre as soluções teoricamente possíveis, aquela que, diante das circunstâncias do caso concreto, permita atingir os resultados necessários à satisfação do interesse público” (DALLARI *apud* STRINGARI, p.41, 2012).

#### **2.4.6 A Análise Econômica do Direito**

Como já comentado, a Carta Magna de 1988, com seu novo texto pós-Emendas, ampliou sobremaneira a jurisdição e competência do Tribunal de Contas da União e demais Cortes de Contas brasileiras. E, ao inserir o princípio da eficiência entre aqueles perseguidos pela Administração, atribuiu também ao controle externo a incumbência de aferir o bom desempenho das ações estatais.

Ocorre que houve avanço no texto da Lei, mas, infelizmente, percebe-se lenta a materialização do anseio do constituinte. As melhores técnicas das ciências sociais, que poderiam colaborar tanto na aplicação de recursos financeiros quanto no controle deles, esperam pela iniciativa dos gestores públicos para sua utilização.

Porém, para satisfazer o anseio do legislador daquela emenda constitucional, faz-se necessária um tratamento que transcenda a convencional interpretação do Direito a fim de sincronizar a mudança no

comando jurídico, promovida pela importação de conceitos de outras ciências, com a realidade fática motivadora da alteração textual. Desta forma, ante uma nova abordagem dos regulamentos aos quais está sujeita Administração, haverá subsídio teórico para respaldar o uso de novas técnicas no processo administrativo.

Habitualmente, analisam-se as regras jurídicas para identificar o conteúdo e alcance de seus mandamentos sob a lógica normativa. Mas, para o atual estágio de desenvolvimento da administração pública isso só não é o bastante; devem ser considerados métodos e institutos oriundos da administração, economia, contabilidade, sociologia, de forma complementar para compreensão do fenômeno jurídico.

Para superar esta lacuna entre o modo clássico de entender as leis e o Estado gerencial surge, por exemplo, a doutrina da Análise Econômica do Direito, AED. Ela corresponde à abordagem que subverte o tradicional enfoque hermenêutico aplicado ao direito na identificação da eficácia dessas normas. Também auxilia na escolha dentre as alternativas possíveis da mais eficiente delas ou do tipo de norma mais adequada a atingir determinado fim (STRINGARI, 2012).

A Análise Econômica do Direito é o movimento interdisciplinar que estuda o direito a partir de conceitos e métodos econômicos. Pode ser conceituada como a disciplina que reúne no seu corpo teórico direito e economia para fundamentar a aplicação de normas e institutos jurídicos (STRINGARI, 2012).

O que se pode realizar com este método é a avaliação dos resultados que uma norma pode causar, ou seja, qual o benefício proporcionado frente ao seu custo. Isso pode ser aplicado tanto na fase de discussão de uma renúncia tributária quanto na verificação de seus resultados em período posterior. É a verificação de que as características presentes na lei concessiva são economicamente eficientes.

A AED é uma reformulação econômica do direito, colocando no centro dos estudos jurídicos os problemas relativos à eficiência, ao custo dos instrumentos jurídicos na persecução de seus fins e às consequências econômicas das intervenções jurídicas. (ALBUQUERQUE, *apud* STRINGARI, p. 68, 2012).

Novos ensaios teóricos apontam que o Direito deve se aproximar de outras ciências sociais aplicadas, as quais atingiram respeitável e considerável padrão científico pelo grau de comprovação matemático e econométrico de seus modelos. Em especial, o Direito deve se servir da economia, porque esta se preocupa com a eficiência no manejo de recursos públicos (que são escassos) para atender necessidades humanas (que são ilimitadas). Esta dicotomia clássica é fundamental para

compreensão do alcance dos direitos sociais, ou mais genericamente fundamentais, frente ao financiamento público que assegure a manutenção desses direitos.

Bergue sustenta que “a virtuosidade e a consistência de uma área do conhecimento está, portanto, não somente na mútua interação e no fortalecimento entre teoria e tecnologia, mas na integração pela via do estabelecimento de conexões entre os (aparentemente) distintos campos do conhecimento, tal como tradicionalmente estabelecidos segundo suas fronteiras” (BERGUE, p.39, 2011).

Com base nas constantes escolhas que pautam o dia-a-dia dos formuladores de políticas públicas nos Estados modernos é que doutrinas, como a AED e esta pesquisa, defendem a interdisciplinariedade entre direito, economia, administração, contabilidade para solução de problemas alocativos, tanto econômicos quanto financeiros. Conforme leciona Luciano Benetti Timm: “em todo caso, a literatura jurídica especializada defende a clara influencia da racionalidade econômico-gerencial à máquina governamental, e, portanto, ao Direito Público, abrindo espaço para um diálogo entre o Direito e a Economia” (TIMM, TONIOLO, apud STRINGARI, p.125, 2012).

Enfatiza-se que são relevantes, para os propósitos deste estudo, a influência crescente da ciência moderna e o potencial da aplicação de métodos científicos na melhoria da sociedade e nos serviços públicos a ela prestados. Portanto, é imprescindível a compreensão das conotações econômicas e financeiras, compreendidas na atividade estatal e, sobretudo, nas leis e no próprio direito, com vistas à diminuição do formalismo burocrático e ao aumento do desempenho gerencial.

## **2.4.7 Administração pública brasileira**

As políticas de Governo e de Estado definem objetivos de curto a longo prazo e o modo de atuar da Administração. Diante disso, estudos organizacionais tentam encontrar maneiras mais adequadas para que o aparelho estatal atinja as metas planejadas e provoque, se possível, interferência positiva na sociedade e economia.

Ao longo da história, a necessidade de readaptar o Estado e sua atuação surge com alargamento de suas funções e consequente aumento do custo da máquina pública. Presentes estes fatores, serviços e custos ascendentes, a sociedade passa a exigir dos governantes algum nível mínimo de eficiência em suas ações. Novas teorias administrativas surgiram e, por volta da segunda metade do século XX, impulsionaram reformas em diversos países e deram atenção à qualidade das ações estatais.



Para compreensão do ambiente no qual se deu a Reforma Administrativa brasileira, ocorrida na última década do século passado, e o estágio atual observado na Administração é preciso um resgate do contexto político-econômico e de como o Estado brasileiro se desenvolveu nos últimos tempos.

Neste resgate, verifica-se que a administração pública incorporou, paulatinamente, atributos dos três modelos teóricos. Estes paradigmas ainda coexistem em maior ou menor grau. São os modelos: patrimonialista, em vigor desde antes do início do séc. XX; burocrático, implantado por Getúlio Vargas; e, gerencial, efetivamente em vigor a partir da década de 1990.

O primeiro modelo verificado na Administração brasileira, a administração patrimonialista, é originário do tempo em que o Brasil era colônia de Portugal e comandado por seu rei. Este modelo caracteriza-se pela ausência de distinção entre o patrimônio público e privado; o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano e, conseqüentemente, corrupção e nepotismo são práticas frequentes.

“A administração patrimonialista é do Estado, mas não é pública, na medida em que não visa ao interesse público. É a administração típica dos Estados que antecederam o capitalismo industrial, mais particularmente das monarquias absolutas que antecederam imediatamente o capitalismo e a democracia. É a administração que confunde o patrimônio privado do príncipe com o patrimônio público. Sobrevive nos regimes democráticos imperfeitos através do clientelismo” (PEREIRA, p. 10, 2000).

Para Pereira e Spink, o patrimonialismo representou “a incapacidade ou a relutância de o príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados”. A distinção clara entre *res publica* e bens privados ocorreu “com o surgimento do capitalismo e da democracia” (PEREIRA; SPINK, p. 26, 2006).

Com o amadurecimento da sociedade, a queda de vários monarcas por todo o mundo e na tentativa de coibir os abusos ainda persistentes de patrimonialismo, surge, na segunda metade do século XIX, a administração burocrática como teoria científica, fundamentada na teoria racional-legal de Max Weber. Com administração pública burocrática, incorpora-se, de forma intensa, a racionalidade e impessoalidade ao setor público. Este modelo tem como preceito um conjunto de normas e legislações específicas a fim de orientar o formalismo, a impessoalidade, a padronização e o controle de procedimentos. Objetiva a profissionalização dos serviços públicos por meio de carreira, hierarquia funcional e sistema de mérito.

A reforma burocrática, ocorrida na Europa no século passado e nos EUA no início do séc. XX chegou ao Brasil nos anos 1930 e aqui

também estabeleceu os mesmos preceitos. Foi um grande avanço ao romper com o patrimonialismo e fundar as bases para o surgimento da administração profissional. Pode-se dizer que se tratou de uma verdadeira reforma, porque se antepôs à administração patrimonialista e, mais que tudo, criou as instituições necessárias à racionalização burocrática e, mais especificamente, ao surgimento de uma burocracia profissional (PEREIRA, p. 10, 2000).

Com mais precisão, pode-se afirmar que a implantação de uma burocracia nos moldes weberianos se deu em terras brasileiras somente em 1936, quando é viabilizada a criação do Departamento de Administração do Setor Público (DASP). Foi uma decisão política adotada pelo governo Getúlio Vargas de estruturar o aparelho do Estado, com caráter autoritário e centralizador. Suas medidas tinham como objetivo, entre outros, a intenção de suprimir a administração patrimonialista, que até então prevalecia no país (MATIAS-PEREIRA, p. 3, 2008).

Entretanto, “quanto mais tarde ela ocorreu, como foi o caso do Brasil, mais se caracterizou como uma reforma fora do tempo, na medida em que exigia a observância dos princípios da administração pública burocrática, em um momento em que o desenvolvimento tecnológico tornava-se acelerado e o Estado assumia papéis crescentes na área econômica e social” (PEREIRA, p. 10, 2000).

Prova disso é que “no começo da década de 1940, teve início a formação do Estado empresário, com a criação da Companhia Siderúrgica Nacional. Porém, após a queda de Getúlio Vargas, em 1945, novamente são retomadas as práticas patrimonialistas, deteriorando de forma acentuada o aparelho do Estado” (MATIAS-PEREIRA, p. 3, 2008).

Portanto, no início do primeiro governo Vargas, estabeleceram-se na Administração regras rígidas para o funcionamento da máquina estatal. Havia controles a priori e voltados ao processo, tanto na admissão de pessoal e na aquisição de materiais e serviços como no atendimento ao público. Mas, ao final deste primeiro período do Governo Vargas, quando o Estado ampliou seu papel social e econômico o modelo de administração pública burocrática já dava mostras de ineficácia e provava ser inadequado.

Este cenário se manteve por muito tempo. “Durante um longo período, que vai aproximadamente dos anos 1930 aos anos 1970, houve uma clara inconsistência entre as novas tarefas assumidas pelo Estado e o ritmo acelerado do progresso técnico em todas as áreas. Através de reformas parciais ou simplesmente da desobediência aos princípios burocráticos, políticos e burocratas procuravam, nos anos 1960 e 70, adaptar a administração pública às novas realidades. No caso do Brasil, a reforma de 1967, realizada por meio do Decreto-lei nº 200, procurou

substituir a administração pública burocrática por uma administração para o desenvolvimento” (PEREIRA, p. 10, 2000).

Osborne e Gaebler (1999) analisam que, ao se tentar controlar rigidamente a administração pública, a administração burocrática acabou por estabelecer um modelo obcecado em ditar o modo como as coisas deviam ser feitas – regulando os procedimentos, controlando os insumos, mas ignorando os resultados. O Estado tornou-se excessivamente controlado nos processos, tornando-se fim em si mesmo, incapaz de voltar-se para os resultados de seus serviços prestados. (OSBORNE; GAEBLER *apud* CORBARI, p.60, 2008) Em virtude da auto-referência da administração pública, a eficácia foi relegada ao segundo plano.

“De fato, o conceito de eficiência transpassa o ordenamento jurídico nacional aplicável à administração pública desde a década de 30, quando, por ocasião das reformas de inspiração burocrática, passaram a ser introduzidos institutos racionalizadores e de inspiração meritocrática, como o concurso público e a licitação pública” (BERGUE, p.235, 2011).

Ainda, a Administração Burocrática representou um grande avanço ao romper com o Patrimonialismo e estabelecer as bases para o surgimento da administração profissional, mas só fazia sentido no tempo do Estado liberal no século XVIII, o qual era pequeno e dedicava-se apenas à proteção dos direitos de propriedade e precisava de um Parlamento para definir as leis, de um sistema judiciário e policial para fazer cumpri-las, de forças armadas para proteger o país e de um ministro para arrecadar impostos. (PEREIRA; SPINK, p.26, 2006)

Entretanto, com o aumento das funções do Estado na atuação social e na regulação econômica, constatamos que a administração burocrática não garante nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público; na verdade, ela se revela lenta, cara, auto-referida, ou seja, pouco ou nada orientada para o atendimento às demandas dos cidadãos (MATIAS-PEREIRA, 2007).

Já “na década de 80, logo após a eclosão da crise de endividamento internacional, o tema que prendeu atenção de políticos e formuladores de políticas públicas em todo mundo foi o ajuste estrutural ou, em termos mais analíticos, o ajuste fiscal e as reformas orientadas para o mercado” (PEREIRA; SPINK, p. 21, 2006).

Neste período, foram realizadas no mundo profundas mudanças no papel do Governo e da Administração Pública. Deve-se ressaltar que, na maioria dos países que fizeram reformas, elas foram conduzidas pelo governo federal. No caso dos países federativos, os Estados-membros também foram envolvidos. No Brasil, a pauta das mudanças no papel do Governo e da Administração Pública começa na segunda metade da década,

com algumas tentativas incipientes de abertura de mercado, desregulamentação e privatização (MATIAS-PEREIRA, p. 3, 2008).

Depois, “nos anos de 90, embora o ajuste estrutural continuasse figurando entre os principais objetivos, a ênfase deslocou-se para a reforma do Estado, particularmente para a reforma administrativa”. (Pereira e Spink, p.21, 2006) “Esse processo de reformas, que começa de maneira bastante lenta no país – governo Sarney -, ganha um excessivo dinamismo no governo Collor, no início dos anos 1990, com a abertura da economia brasileira, desregulamentação e privatizações. Em seguida, é deflagrado o segundo estágio da geração de reformas, que visaram à construção e à reconstrução das capacidades administrativas e institucional” (MATIAS-PEREIRA, p.3, 2008).

Assegura o ex-presidente Fernando Henrique Cardoso que “em razão do modelo de desenvolvimento que Governos anteriores adotaram, o Estado desviou-se de suas funções básicas para ampliar sua presença no setor produtivo, o que acarretou, além da gradual deterioração dos serviços públicos, a que recorre, em particular, a parcela menos favorecida da população, o agravamento da crise fiscal e, por consequência, da inflação” (CARDOSO, *apud* MARQUES, pág.27, 2008).

É este o contexto que faz surgir a necessidade de modernização do aparelho estatal e redefinição de seu papel na prestação de serviços. Entra em voga, então, a Administração Pública Gerencial, que também pode ser chamada de Nova Gestão Pública.

#### **2.4.8 Administração Gerencial**

Retornando um pouco no tempo, vê-se que após a II Guerra Mundial há uma reafirmação dos valores burocráticos, mas, ao mesmo tempo, a influência da administração de empresas começa a se fazer sentir na administração pública. As ideias de descentralização e de flexibilização administrativa ganham espaço em todos os governos. Entretanto, a reforma da administração pública só ganhará força a partir dos anos 70, quando tem início a crise do Estado, que levará à crise também a sua burocracia. Em consequência, nos anos de 1980 inicia-se uma grande revolução na administração pública dos países centrais em direção a uma administração pública gerencial (PEREIRA; SPINK, 2006).

A adoção de uma nova cultura orientada para a visão empreendedora na administração pública fez parte de um movimento mundial iniciado no final da década de 70 na Grã-Bretanha. Impulsionavam esta tendência de mudanças administrativas, principalmente, a crise do Estado e o déficit fiscal recorrente nas contas públicas. Este movimento alcançou diversos países europeus e latino-americanos a partir dos anos 90.

Visava a melhorar a eficiência da ação estatal com base nos modelos da iniciativa privada e fortalecer a transparência e o controle social (CORBARI, p. 61, 2008).

Em síntese, a administração pública gerencial surgiu como estratégia para tornar mais eficiente o fornecimento de bens e a prestação de serviços públicos. Assim, amenizaria as disfunções advindas do modelo burocrático, inicialmente concebido para estados liberais. A administração pública, a partir de então, passou a preocupar-se com os custos de sua estrutura, com o resultado operacional e também com a avaliação da efetividade dos serviços públicos.

“O traço central capaz de diferenciar esse modelo em relação ao denominado padrão burocrático de gestão é a acentuada ênfase nos resultados. [...] Assim, segundo a lógica gerencial, a administração deve concentrar recursos na gestão com vistas a resultados, ou seja, o planejamento da ação, a organização dos recursos necessários, a condução do processo (direção) e o controle devem privilegiar como parâmetro de elaboração e avaliação o resultado das ações” (BERGUE, p. 237, 2011).

O modelo gerencial de administração pública evoluiu a partir de seus principais objetivos e de sua relação deste com a sociedade. O primeiro movimento, conhecido como gerencialismo puro, tinha como objetivo básico a preocupação com a eficiência, economicidade e produtividade, pretendendo sensibilizar os contribuintes de tributos.

Em seguida, surge o movimento do *New Public Management*, que incorpora a ideia de efetividade e da busca da melhoria da qualidade dos serviços, na perspectiva dos clientes, usuários desses serviços. Finalmente, o modelo evolui para a visão do *Public Service-Oriented*, baseado na noção de equidade, no resgate do conceito de esfera pública e na ampliação do dever social de prestação de contas (CORBARI, p.61, 2008).

Portanto, a premissa central deste trecho do estudo se assemelha a trazida no item precedente, ou seja, a premissa de que “no momento, entretanto, que o Estado se converteu no grande Estado social e econômico do século XX, assumindo um número crescente de serviços sociais e de papéis econômicos, nesse momento, o problema da eficiência tornou-se essencial. Emerge, assim, no Brasil, na segunda metade do século XX, principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Administração Pública Gerencial, como resposta à crise do Estado, como modo de enfrentar a crise fiscal, como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado” (PEREIRA; SPINK, p.242, 2006).

### **2.4.9 Reforma Administrativa**

Já se sabe que na década de 1990 a Administração Pública Gerencial começou a ser implantada na América Latina. No Brasil, esta nova forma de conceber o Estado e todo seu aparato técnico somente teve início, efetivamente, no primeiro governo eleito de forma direta pela população. Entretanto, as mudanças planejadas pelos reformistas daquela época ainda não foram por completo implementadas. Desta maneira, ainda restam alguns avanços a serem incorporados na gestão pública.

Conforme comentado anteriormente, destaca-se que as primeiras reformas promovidas rumo à administração gerencial não foram benéficas ao país. Aquelas executadas no governo Collor, ao invés de modernização, ocasionaram a desestruturação do aparelho do Estado (MATIAS-PEREIRA, p. 4, 2008).

O esforço para alterar este quadro tem início no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso (1995-1998), no qual se “constata uma iniciativa – mesmo que incipiente – de reconstrução do Estado, com readequação de suas funções na expectativa de estabelecer as bases de um Estado regulador e promotor do desenvolvimento do país. Buscou-se implantar modelos organizacionais/institucionais e introduzir uma cultura gerencial, associados aos distintos instrumentos que fortalecessem valores democráticos, como a transparência, participação e controle social” (MATIAS-PEREIRA, p. 4, 2008).

Para este intento, foi necessária a aprovação de uma emenda à Constituição. Assim, a Emenda Constitucional nº 19/98, bem como as demais medidas que envolveram a chamada Reforma Administrativa implementada a partir de meados de 1995, geraram grandes alterações na formação da administração pública, tal como era esperado pelo Governo e imperioso ao Estado brasileiro.

Afirma-se isso, com base nas considerações gerais sobre a proposta de Emenda Constitucional contida na mensagem encaminhada ao Congresso Nacional, em 1998, pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso. Elas apresentavam um diagnóstico de crise, impressão bastante fiel da economia e administração pública brasileira naquela época (BRASIL, 1995).

Nestas considerações ponderava o Presidente da República: “a crise do Estado está na raiz do período de prolongada estagnação econômica que o Brasil experimentou nos últimos quinze anos. Nas suas múltiplas facetas, esta crise se manifestou como crise fiscal, crise do modo de intervenção do Estado na economia e crise do próprio aparelho estatal. No que diz respeito a esta última dimensão, a capacidade de ação administrativa do Estado se deteriorou, enquanto prevalecia um enfoque

equivocado que levou ao desmonte do aparelho estatal e ao desprestígio de sua burocracia” (BRASIL, 1995).

A doutrina pesquisada sobre o tema e anteriormente referenciada está em linha com visão do governo brasileiro no final dos anos de 1990. Para aquele governo, a reforma administrativa era componente indissociável do conjunto das mudanças constitucionais que estava propondo à sociedade. Seriam mudanças que conduziriam à reestruturação do Estado e à redefinição de suas funções e de sua forma de atuação, para que se pudesse alcançar a resolução célere da crise e a fundamentação consistente da economia.

Assim, depois de promulgada a Emenda Constitucional 19, nestes termos, a eficiência tornou-se princípio para Administração na letra do artigo 37 e mandamento a ser seguido na condução da coisa pública. Nessa perspectiva, o aparelho do Estado passou a ser orientado predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações públicas (BRASIL, 1995).

#### **2.4.10 Eficiência como princípio administrativo**

Leciona Celso Antônio Bandeira de Mello: princípio “é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes de um todo unitário que há por nome de sistema jurídico positivo” (MELLO, p. 54, 2008).

Informa ainda, Celso Antônio Bandeira de Mello, ser de extrema importância “desvendar os princípios acolhidos em um sistema; isto é, os que se encontram vazados das diversas normas administrativas” (MELLO, p. 89, 2008). É relevante, portanto, o entendimento dos princípios, pois estes dão equilíbrio, unidade e racionalidade ao conjunto de normas administrativas. São também ideias centrais de um sistema, exercendo função orientadora à criação, à interpretação e à aplicação de normas, resultando um conjunto de regras que refletem no conceito de ordem e justiça.

Bonavides delinea a evolução da juridicidade dos princípios em três fases. Na primeira fase – a jusnaturalista – os princípios eram considerados axiomas, verdades universais, estabelecidas pela razão, porém possuíam uma normatividade nula e duvidosa. A segunda fase de teorização

de princípios é a juspositivista. Esta fase era caracterizada pela extrema consagração das leis, sendo os princípios considerados como fonte secundária introduzida nos códigos para estender a sua eficácia de modo a impedir o vazio normativo. Por fim, a fase pós-positivista, correspondente às últimas décadas do século passado, marca a elevação dos princípios a um “pedestal normativo sobre o qual se assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais” (BONAVIDES, p. 237, 2002).

Já se sabe que a citada Emenda Constitucional 19, promulgada em 4 de junho de 1998, acrescentou ao conjunto de princípios basilares da administração pública o princípio da eficiência. Suas características, definição, aplicação e fiscalização até hoje demandam alguma reflexão nos meios acadêmicos em virtude de seus efeitos na reestruturação do aparelho estatal brasileiro.

Meirelles entende a eficiência como um dos deveres da Administração e define este dever como “o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros” (MEIRELLES, 2004).

Este princípio já era implícito para Administração antes da promulgação da Emenda Constitucional 19. Para alguns setores da Administração certos dispositivos legais já previam este parâmetro na verificação de desempenho. Isso se constata pela necessidade de fiscalização da gestão administrativa pelos órgãos de controle interno, citada no artigo 74, inciso II, da Constituição da República. Também estava contido no Decreto Lei número 200/67, artigos 13 e 25, inciso V, bem como na Lei 4.320/64, artigo 85. Para estes diplomas legais a atividade administrativa submete-se ao controle de resultados, que conduz ao entendimento de controle da eficiência.

Entretanto, tal princípio não estava de fato expresso no texto promulgado pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988 no trecho referente à Administração Pública. Já “sua introdução [na Carta Magna] demonstra a concepção ideológica que predominava na política brasileira ao final do século XX” (MATIAS-PEREIRA, 2008). Assim, com sua inclusão, arrefeceram-se ou findaram-se inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre sua existência implícita na Constituição Federal e a extensão de sua aplicabilidade.

Para Ives Granda Martins, todos os princípios administrativos levam ao princípio da eficiência. Complementa esta afirmação ao concluir que “se a administração pública não for eficiente, à nitidez, os



representantes do povo não estarão correspondendo à expectativa da sociedade e não serão autênticos servidores públicos” (MARTINS, 2006).

Ensina Rodrigues que “a interpretação do princípio da eficiência deve ser feita em consonância com todo o ordenamento jurídico, especialmente com os demais princípios constitucionais da administração pública, entre eles o princípio da legalidade” (RODRIGUES, *apud* MARTINS, 2006).

“Elevar a eficiência à condição de princípio constitucional significa reconhecê-la como diretriz da Administração Pública, no sentido de ordenar, limitar e direcionar a sua atuação. Significa concebê-la como dispositivo que irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico, orientando a interpretação e a elaboração de normas jurídicas”. (STRINGARI, p. 43, 2012)

Stringari complementa que “pautar o exercício administrativo pela eficiência representa não a celebração de valores eminentemente economicistas, mas a busca de meios úteis à consecução e efetivação dos direitos fundamentais” (STRINGARI, p. 159, 2012).

Vislumbra-se, “portanto, dentro dessa nova ótica constitucional, um reforço à plena possibilidade do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV), em defesa dos direitos fundamentais e serviços essenciais previstos pela Carta Magna, garantir a eficiência dos serviços prestados pela Administração Pública, inclusive responsabilizando as autoridades omissas” (MORAES, p. 354, 2012).

Alexandre Moraes chega a esta conclusão, pois para ele “a atividade estatal produz de modo direto ou indireto consequências jurídicas que instituem, reciprocamente, direitos ou prerrogativas, deveres ou obrigações para a população, traduzindo uma relação jurídica entre a administração e os administrados. Portanto, existirão direitos e obrigações recíprocos entre Estado-administração e o indivíduo-administrado, e, consequentemente, este, no exercício de seus direitos subjetivos, poderá exigir da administração pública o cumprimento de suas obrigações da forma mais eficiente possível” (MORAES, p. 31, 2012).

Seguindo o raciocínio de Alexandre Moraes, se aos órgãos do Poder Judiciário cabe garantir a eficiência da ação estatal, também cabe às Cortes de Contas garantir a observância deste mesmo princípio. Afirmar-se isso sem receio de transmutar o entendimento pacificado sobre a extensão da atividade de controle, porém com a ciência de que se trata de um tema inovador para grande parte dos administrativistas nacionais. Este grupo esbarra em ampliar o escopo da atividade de controle por desconhecimento de ferramentas de outras áreas da ciência que possibilitam tornar contábil diversos aspectos da gestão pública. Ou seja, nada mais do que quantificar e

hierarquizar itens até então alheios a qualquer tipo de avaliação além da legalidade administrativa.

Nesta empreitada, tem-se sempre em mente o princípio da legalidade, outra sólida coluna do direito nacional. Meirelles ressalva a observância do princípio da legalidade na aplicação de outros princípios. Pois para ele, “na Administração Pública não há liberdade e nem vontade pessoal. Enquanto ao particular é lícito fazer tudo aquilo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autorizar” (MEIRELLES, 2004).

E justamente foi este o intento da Reforma Administrativa ao expressamente colocar o princípio da eficiência no artigo 37 dentre aqueles perseguidos pela Administração: autorizar/exigir em lei, e diretamente na Lei Fundamental, a atuação eficiente do gestor público.

Portanto, na exata medida na qual cabe a atuação discricionária da Administração, também cabe a verificação da eficiência do ato por parte dos órgãos de controle. Inclusive, em atendimento ao autêntico princípio da legalidade. Dessa forma, não restam dúvidas sobre a necessidade de toda a ação, tanto do controlador quanto do controlado, ser avaliada pelas bases principiológicas do ordenamento jurídico, as quais tomam emprestados institutos de outras áreas da ciência para sua completa aplicabilidade.

Uma das premissas desta pesquisa, a qual se debruça na área de finanças e desenvolvimento econômico, refere-se à eficiência que os governos subnacionais brasileiros apresentam ao interferir no ambiente econômico. Entretanto, também na seara econômica, “não há uma única definição para o conceito de eficiência, tampouco quanto à importância do conceito no bojo da teoria das decisões” (CAMPELLO, p.40, 2003).

Assim, há algum tempo os Tribunais de Contas brasileiros perseguem controlar a eficiência, efetividade, das ações administrativas. Ocorre que, por várias razões, muitas das quais escapam aos objetivos deste trabalho, o comando constitucional para o controle externo, ampliado com a Reforma Administrativa, ainda não é cumprido integralmente. E, conforme identificou-se neste estudo, o controle sobre a renúncia fiscal é a última instância a ser controlada no que diz respeito a parâmetros de ordem econômico-financeira importantes à nova administração pública brasileira, e neste estudo, à administração pública catarinense.

#### **2.4.11 Controle sobre a Administração**

Partindo do princípio da eficiência, contido no artigo 37 e esquadrihado nesta pesquisa, cabe analisar alguns dos novos instrumentos de gestão pública que, promovidos pela edição da Emenda Constitucional n.

19/98, podem aclarar a ligação do controle externo da Administração com este postulado e conduzir à aplicação primaz deste princípio.

Mais uma vez busca-se pela fundamentação normativa para continuidade do estudo. O que investiga-se agora está vinculado ao artigo 70 e ao parágrafo 6.º do artigo 150, ambos da Constituição Federal. Enquanto o primeiro trata do controle da atividade administrativa o segundo disciplina a forma como um ente público deve proceder para renúncia de receitas. Segue abaixo a redação destes dois artigos e os aspectos investigados.

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (BRASIL, 1990).

Deste artigo depreende-se que toda atividade estatal será controlada pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e por cada Poder, mediante controle interno. Para esta tarefa o Poder Legislativo de cada esfera da Federação será auxiliado por Tribunal de Contas correspondente. Na Constituição do Estado de Santa Catarina o artigo correspondente é o nº 58, que possui igual inteligência.

Art. 150. [...] “§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição” (BRASIL, 1990).

Na Constituição do Estado catarinense, a normativa correspondente está no artigo de nº128, parágrafo 4º, “Somente a lei poderá conceder isenção, redução da base de cálculo, anistia, remissão e outros incentivos e benefícios fiscais” (SANTA CATARINA, p. 65, 2000).

Já o comando deste parágrafo é de estabelecer critério diferenciado para a concessão de renúncias fiscais. Ao exigir lei específica para este assunto a intenção é fomentar o debate a respeito da benesse e que esta só seja concedida com transparência e conhecimento de muitos.

Resumindo, a premissa inicial trazida por estes trechos constitucionais é de que qualquer renúncia, após discussão e concessão, ou mesmo antes de sua outorga, será passível de controle externo por parte dos Conselhos de Contas espalhados pelos entes da federação, respeitadas suas jurisdições, obviamente.

Embora a Constituição Federal não detalhe como se processará este controle sobre renúncia fiscal ela prevê a edição de norma a fim de complementar aspectos gerais contidos em seu texto. Encontra-se no artigo 163 da Constituição o fundamento para produção de regras sobre o tema: controle das renúncias fiscais. Este artigo diz, dentre outros, que Lei Complementar disporá sobre finanças públicas, ou seja, como se dará a contabilidade, o endividamento, o crédito, o débito, o fluxo financeiro do Estado.

Somente treze anos após a promulgação da Constituição de 1988 foi editada a referida Lei Complementar. Ela estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, por isso recebeu a alcunha de Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na parte introdutória deste capítulo, transcreveu-se a mudança percebida nas atividades do Tribunal de Contas catarinense com a edição desta lei. Está em sua página na *internet*: “a partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2001 - o Tribunal também passou a exercer o controle fiscal do Estado e municípios catarinenses. O faz pela verificação do cumprimento das normas relativas à gestão fiscal previstas neste instrumento normativo” (SANTA CATARINA, 2014b).

Abaixo se destaca o trecho produzido em 2001 pelo Legislativo nacional, que toca a questão central aqui discutida. Pode-se perceber o detalhamento ao qual se ateu esta Lei Complementar ao explicitar alguns tipos de demonstrativos financeiros a serem produzidos pelo ente público no decorrer do exercício fiscal.

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota

ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (CRUZ, VICCARI JÚNIOR, 1990).

Registra-se que “com o advento da LRF, que promoveu a integração dos três instrumentos de planejamento – PPA, LDO e LOA – previstos na CRFB/88, o controle orçamentário alcança estes instrumentos, devendo-se verificar a correta interface dos mesmos por intermédio do exame das informações que disponibilizam e do cotejo das informações constantes dos diversos demonstrativos, quadros de detalhamento, anexos etc. que os acompanham, bem como de seus desdobramentos, tais como metodologias de cálculo, premissas e parâmetros adotados, diretrizes, objetivos e metas da administração pública, entre outros” (MADUREIRA; PINHO; SANTOS, p.41, 2007).

Com estas referências normativa e doutrinária iniciais é possível visualizar o que desejava o legislador constituinte, bem como o legislador infraconstitucional, no trato dos recursos públicos. Também, consegue-se perceber, diante da conjuntura econômica e da nova maneira de se pensar o serviço público e o Estado, porque é necessário o controle sobre a eficiência de benefícios de ordem tributária.

## **2.5 Como fiscalizar a eficiência e efetividade de renúncias fiscais?**

Procura-se, neste penúltimo trecho do levantamento teórico, o conhecimento de algumas práticas e avanços técnicos que possibilitam a fiscalização de parâmetros de desempenho nas ações estatais. Aplicando tais técnicas e práticas, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina estará apto ao controle da eficiência econômica de renúncias fiscais.

Embora se pesquise aqui temas mais práticos do levantamento bibliográfico, será mais proveitoso se estudar o desempenho na concessão de benefícios tributários com o prévio entendimento do comportamento teórico da economia de um ente estatal.

Muitos estudos existem a respeito da importância das finanças estatais na melhor distribuição de recursos e de fatores de produção. A despeito de haver pouca abordagem acerca da eficiência de renúncias fiscais, não é novo o entendimento sobre a eficiência econômica em alocação e distribuição de recursos, dentre estes, os financeiros arrecadados via tributação.

Assim, segue-se esta pesquisa diante da oportunidade de análise mais aprofundada do tema envolvendo eficiência de renúncias. Para esta empresa, empreitada, já se tem respaldo jurídico dos princípios administrativos expressos no texto constitucional e da melhor doutrina sobre estudos organizacionais em Administração Pública colacionados nos

tópicos precedentes. Procura-se, agora, abordar a contabilidade, a administração financeira, a economia para compreensão da dinâmica no uso dos recursos públicos.

### **2.5.1 Finanças Públicas**

O homem apresenta-se como animal social que, no convívio de seus semelhantes, obtém, de forma mais adequada, a satisfação de suas necessidades materiais e abstratas. Por sua vez, existem algumas necessidades que não podem ser satisfeitas por indivíduos ou por grupos. Diante destas é imperativa a constituição de um ente superior investido de autoridade para desempenhar tais funções. Esse ente é o Estado (MATIAS-PEREIRA, p. 140, 2006).

E para que possa desempenhar essas atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, entre outras, que constituem sua finalidade precípua, o Estado necessita promover a busca de meios materiais. Assim, pode prestar os serviços de interesse geral que lhe são atribuídos. Esse esforço de natureza patrimonial, cujo objetivo é atender às necessidades públicas, denomina-se atividade financeira do Estado.

O poder público, primeiramente, desempenha esta tarefa para obter e aplicar recursos na manutenção da rede de serviços públicos. E, à medida que o Estado utiliza o instrumental financeiro para alcançar determinados resultados econômicos e políticos, é a ciência das finanças que atua como orientadora para estes fins extrafiscais, ou seja, outros além da arrecadação para custeio dos serviços.

Por isso, tratar de finanças públicas é tratar, sobretudo, do complexo de atividades de ordem financeira que envolve o Estado. Por meio de recursos financeiros obtidos, de modo geral, por relações econômicas e jurídicas com a sociedade, os gestores estatais suportam gastos necessários para atingir os objetivos politicamente traçados, entendidos como bem comum. Ou seja, pagam seus agentes, contratam serviços, adquirem produtos e mercadorias, investem em equipamentos e infraestrutura, incentivam certas atividades econômicas.

Conclui-se, então, que “a atividade financeira estatal (na qual se coordenam elementos econômico, políticos e jurídicos) não se restringe a mera arrecadação e acumulação dos meios indispensáveis à prestação de serviços públicos. Ela desenvolve-se em quatro áreas afins: receita pública (obter), despesa pública (despender), orçamento público (gerir) e crédito público (criar)” (MATIAS-PEREIRA, p.140, 2006).

Para Nogueira, finanças públicas “consiste em toda ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para

satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins” (NOGUEIRA, p.3, 1989).

Para dar início a estas três ações, os governantes, que são os administradores do Estado, utilizam-se originariamente das receitas obtidas da exploração do patrimônio da pessoa jurídica de direito público. No entanto, a quantidade de recursos advindos do uso do patrimônio público normalmente é insuficiente para fazer frente ao conjunto de demandas da coletividade. Como mandatário desta mesma coletividade o Estado passa a exigir dos cidadãos prestações pecuniárias necessárias ao custeio das necessidades públicas pelo cumprimento de suas funções (PISCITELLI, 2004).

Já com relação ao gerenciamento e à aplicação, as outras duas atividades definidas por Rui Barbosa Nogueira, pressupõe-se que, a fim de ser exitosa, a fazenda pública gerencie e aplique seus recursos de modo a prestar, no mínimo, os serviços essenciais de um Estado. Estes são: relações exteriores (bélicas ou diplomáticas); normatização; justiça; ordem pública; e, a própria arrecadação de recursos (NOGUEIRA, 1989).

O grupo de serviços atribuídos ao ente político pode variar bastante de lugar para lugar e também no tempo, como já vimos. O que excede ao serviço clássico é fruto das escolhas da sociedade quanto à participação do Estado na economia. Sobre o aspecto financeiro relacionado a estas escolhas, o importante é a clarividência de que “ao aparelhar a ação do Estado com garantia de direitos, oferta de serviços e distribuição de recursos, a gestão pública impacta de maneira significativa sobre o cotidiano de grupos sociais e agentes econômicos” (MATIAS-PEREIRA, p. 35, 2006).

Além disso, nos dias de hoje, mesmo que a escolha da sociedade seja pela provisão mínima de serviços por parte do ente público, cada coletividade espera sempre alguma nova vantagem. Ela almeja ainda que os gestores incentivem agentes econômicos privados no desempenho de atividades que possam resultar em progresso da economia e do bem-estar social.

Inicialmente o Estado não tinha esta função de guiar ou participar da atividade econômica. No século XVII, foi justamente o Estado baseado no liberalismo, alheio às relações sociais, econômicas, e incapaz de responder às desigualdades surgidas com a Segunda Revolução Industrial, que provocou o surgimento de muitas das demandas sociais e o, conseqüente, aumento da máquina estatal.

Para Tragtemberg, a emergência da “Revolução Industrial implica uma alteração das condições de produção, substituição da manufatura pela fábrica, absorção do êxodo rural na nova mão-de-obra industrial,

transferência de capitais do campo à cidade e aproveitamento dos resultados das Ciências Naturais do universo industrial” (TRAGTEMBERG, p. 71, 2006).

Por sua vez, a Segunda Revolução Industrial modificou bastante a qualidade de vida da sociedade. Teve como causa a grande concorrência existente entre as empresas. Isso se justifica, pois “da simples produção em massa de um produto, conforme ofertava a primeira Revolução Industrial, quando ao consumidor cabia apenas comprar o produto oferecido pelo empresário sem qualquer liberdade de escolha, passou ele a ser a principal meta da venda das mercadorias produzidas durante a Segunda Revolução Industrial” (MORAES, p. 29, 2012).

Tanto os trabalhadores quanto os detentores dos meios de produção exigiam dos governantes solução para seus reclames. “Diante de tanta crise, em um primeiro momento, os governos se limitaram a adotar medidas tradicionais que se mostraram inadequadas, tais como o protecionismo alfandegário, a deflação e o controle de câmbio. Aos poucos, o papel do Estado foi aumentando, destacando-se sua intervenção no processo econômico através de um programa de sustentação da atividade econômica e da diminuição das tensões sociais. O Estado aparentemente assumiu a posição de ‘árbitro’ e organizador da economia: inicia-se a Era do Dirigismo Econômico” (MORAES, p. 29, 2012).

Desde então, percebe-se a importância que o Estado tem na regulação da sociedade e em especial na área econômica. A distribuição de renda, a alocação de recursos e a estabilização da moeda são suas tarefas principais nesta seara. É natural que incremento do valor atribuído ao Estado acompanhasse o progresso econômico e que a sociedade percebesse cada vez mais tal importância.

Anteriormente, analisou-se a implantação do gerencialismo na administração pública, em curso desde o final do século XX e início do século XXI. Este propõe, entre outros, a diminuição da máquina estatal. Entretanto, apesar da tendência demonstrada de retorno à suas atividades clássicas, não implicará uma diminuição da importância do setor público no processo de desenvolvimento e da promoção do bem comum da sociedade, o que requer uma maior preocupação do lado dos gastos governamentais, especialmente nos países em desenvolvimento (MATIAS-PEREIRA, p. 76, 2006).

“Constata-se que todos os Estados modernos se dedicam à redistribuição da renda, à gestão macroeconômica e à regulação de mercados. A diferença está nas prioridades dadas por cada país na utilização dessas funções, que tende a variar ao longo da história” (MATIAS-PEREIRA, p.109, 2006).



Assim, em um cenário real, onde os recursos financeiros são inferiores às possibilidades de gastos, ao optar pelo desenvolvimento de uma indústria ou pelo fomento a um ente federado menos promissor, o governo acaba desprezando outras escolhas possíveis. São em situações como esta que as renúncias fiscais são questionadas não somente quanto à formalidade de sua implantação, mas também quanto aos objetivos econômicos pretendidos com a concessão do benefício.

“A determinação de quais necessidades públicas serão atendidas utilizando recursos orçamentários é um problema técnico e de solução política, pois trata-se de escolha de usos alternativos de recursos. De forma simplista, é um problema de custo de oportunidade. É consenso que deve haver escolha, pois as necessidades públicas possuem tal natureza que torna-se impossível prover a todas simultaneamente, o que equivaleria a dispor de fontes ilimitadas de recursos” (MATIAS, CAMPELLO, p. 41, 2000).

Portanto, resumem-se as funções de um departamento de finanças de um ente estatal a três atividades centrais propostas, primeiramente, por Richard Musgrave. E assim pode-se dizer que o problema que se coloca é a determinação de políticas orçamentárias, ou seja, (i) a determinação de como os recursos serão alocados, (ii) quais instrumentos de distribuição de renda e (iii) quais os processos de estabilização econômica serão utilizados (MATIAS, CAMPELLO, p. 40, 2000).

### **2.5.2 Interferência estatal**

De uma forma geral, a teoria das finanças públicas gira em torno da existência de falhas de mercado que tornam necessária a atuação do Estado. O estudo das funções dos governos, da teoria da tributação e do gasto público tem como objetivo suavizar estas falhas de mercado, pois elas são fenômenos que impedem a economia de alcançar maior eficiência.

A eficiência alocativa no campo econômico, em sentido amplo, diz respeito à combinação apropriada dos fatores de produção, a exemplo de recursos naturais, mão de obra, capital, e se baseia na teoria criada pelo economista Vilfredo Pareto (SIMONSEN, 1971). Esta teoria consiste na ideia de que o ponto ótimo de eficiência só pode ser alcançado quando não for possível aumentar algum componente do vetor de utilidades sem que se reduza qualquer dos outros componentes.

Assim, uma distribuição de bens entre os indivíduos, por exemplo, é dita eficiente no sentido de Pareto quando for impossível, por qualquer redistribuição, melhorar a situação de um indivíduo sem piorar a de algum outro. Inversamente, uma distribuição será dita não eficiente

quando for possível, por uma redistribuição de bens, melhorar a situação de algum indivíduo sem piorar a de nenhum outro (SIMONSEN, 1971).

O resultado teórico final na busca pelo ótimo de Pareto significa que se pode chegar a qualquer distribuição eficiente redistribuindo adequadamente a renda entre os indivíduos e deixando o mercado funcionar livremente. Um corolário importante é que qualquer política de interferência no mercado que conduza a uma distribuição não eficiente no sentido Pareto envolve algum desperdício econômico, pois seria melhor para todo mundo deixar o mercado funcionar livremente após uma prévia e adequada redistribuição de renda (SIMONSEN, 1971).

Portanto, no sentido do ótimo de Pareto devem operar as divisões de um departamento fazendário que propugne por finanças públicas funcionais. Na prática, isso não significa que ele possa ser atingido, mas deve funcionar como referência para o planejamento econômico-financeiro. A concessão de incentivos fiscais (bem como da tributação) deve estar calcada em estudos acurados que apontem ao legislador os setores a serem beneficiados (ou tributados) para distribuição e alocação eficiente dos recursos públicos de acordo com as estratégias políticas definidas e em um sistema econômico estável.

Trata-se de agir racionalmente, levando em consideração o conjunto de informações disponíveis. A eficiência proposta nesta pesquisa se alinha a racionalidade verificada por Guerreiro Ramos. Para ele, “a ação racional no tocante a fins é sistemática, consciente, calculada, atenta ao imperativo de adequar condições e meios a fins deliberadamente elegidos” (RAMOS, p.38, 1983).

Dentre as políticas públicas a serem perseguidas, elenca-se uma série de referências econômicas e sociais das quais nenhum plano orçamentário pretende se afastar. Tais são a elevação do PIB per capita, a diminuição do desemprego, o aumento da qualificação da mão de obra, o aumento do superávit ou a diminuição do déficit nas contas públicas, a diminuição da carga tributária, o ganho real de salários para o funcionalismo público. Portanto, a tributação, com suas renúncias, opera no intervalo que tem como limites os benefícios sociais e econômicos planejados e a distorção no mercado causada pela própria ação estatal.

Sabendo-se do estreito limite no qual o Estado pode conseguir sucesso nas finanças públicas, o artigo 174 da Constituição Federal define com clareza a extensão desta função. Reza a CF que o Estado “como agente normativo e regulador da atividade econômica”, “exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1990). Vê-se, portanto, claramente a ideia de agente promotor

imediatamente da atividade econômica pelo uso do termo incentivo, bem como promotor mediato pela via de planejamento e divulgação, estes materializados pelo orçamento público.

O que acima afirma-se também encontra respaldo em Richard Musgrave, dentre outras, na obra *Teoria das Finanças Públicas*. Nesta, o autor expõe que “o capitalismo moderno é um sistema de economia mista. A maior parte da produção nacional é adquirida pelos consumidores e investidores do setor privado e a maior parcela do produto é fabricada e fornecida por empresas que também pertencem ao setor privado”. Acrescenta ele que “nosso sistema é misto, incluindo uma esfera da economia estatal de considerável importância, em coexistência com o setor de mercado” (MUSGRAVE, p. 23, 1976).

“O Estado, portanto, conforme observado, tem o poder de atuar como indutor das atividades econômicas. Com seu poder de proibir ou compelir, subsidiar ou tributar, pode interferir para criar as condições básicas para estimular, de forma seletiva, grande número de atividades econômicas. Nesse sentido, vale recordar que a principal tarefa da teoria econômica da regulação é explicar quem recebe os benefícios e quem arca com o ônus da regulação, que forma ela toma e quais os efeitos da regulação sobre a alocação dos recursos” (MATIAS-PEREIRA, p. 75, 2006).

Ainda socorrendo-se com a lição de Musgrave, pode-se aprofundar os conceitos anteriormente trazidos. São três os objetivos, ou funções, de um governo central ao elaborar a programação de gastos e receitas contida em seu plano orçamentário. E a estas três indicações devem estar atentos os agentes econômicos, tanto públicos quanto privados. São elas: manter a estabilização econômica; promover ajustes na distribuição de renda; e promover ajustes na alocação de recursos.

O primeiro objetivo, em que pese não haver hierarquia entre eles, é manter a economia estável. Significa evitar as típicas flutuações existentes no mercado: há épocas quando os negócios são ativados e a economia cresce; por outro lado, há épocas quando a crise e depressão inibem os negócios.

O Governo pode utilizar as políticas fiscal e monetária no sentido de evitar as flutuações intensas do nível de produção, de emprego, e de preços. Em épocas de recessão e desemprego, o Governo pode utilizar política fiscal expansiva, ou seja, aumentar gastos, reduzir a tributação ou uma combinação de ambas as medidas. Por sua vez em épocas de hiperemprego e tendência à aceleração da inflação, o Governo pode utilizar a política fiscal restritiva, reduzindo gastos e/ou aumentando a tributação, restringindo o crescimento da demanda agregada.

Coube à teoria keynesiana, na qual se baseia a moderna economia, tornar desacreditada a antiga regra do orçamento equilibrado anualmente, ao constatar em seus estudos que o orçamento realizado tende a produzir automaticamente um déficit durante as recessões. Assim, as políticas fiscais, de gastos e de taxações devem ser utilizadas com o objetivo de pleno emprego e de estabilização de preços, e não com o objetivo de equilibrar o orçamento. Dessa forma, a política fiscal deve ser utilizada para equilibrar a economia, não o orçamento (MATIAS-PEREIRA, 2006).

Este mecanismo foi utilizado no Brasil nos anos de 2009 e 2010, durante a última crise econômica internacional. O aumento dos gastos e a redução da tributação aumentaram a demanda agregada, reativando a economia que estava desaquecendo. A política monetária também foi utilizada na ocasião, como diminuição do compulsório dos bancos e da taxa de redesconto. Na prática, há conjugação das ferramentas monetárias com as fiscais para suavizar os ciclos econômicos.

A segunda função das finanças públicas é de ajuste na distribuição de renda. Esta função tem importância para o crescimento econômico sem grandes desigualdades de renda entre a população do ente público. Por meio desta função o governo também combate desequilíbrios regionais. Assim o faz pela via da despesa e da receita pública, ou seja:

- a) tributação progressiva, aquela cujo ônus recai mais fortemente sobre a parcela mais rica da população, fazendo a transferência de sua renda para as classes de mais baixa renda;
- b) gastos públicos direcionados para atender às necessidades das classes de renda mais baixas, tais como educação, saúde, transporte coletivo.

Este último item, “b”, é complementar ao anterior, “a”, pois de nada adiantaria o governo equalizar renda disponível via tributação, se seus gastos privilegiassem as necessidades das classes de renda mais altas.

Como já firmou-se e verificou-se pela redação do artigo 174 da Carta Política, o Estado deve ser um incentivador e promotor da atividade econômica. Desta forma, o cenário que se coloca é o de uma economia de mercado, na qual bens e serviços são fornecidos preferencialmente pelo setor privado. Entretanto, há alguns casos nos quais o mecanismo de mercado não funciona a contento. Ao exercer a terceira função financeira, chamada alocativa, o governo dirige a utilização dos recursos totais da economia a fim de corrigir falhas no mercado.

A ocorrência dessas falhas é o argumento básico para a função alocativa do governo, situação em que o poder público intervém diretamente no processo produtivo, ofertando o bem em questão, ou

direcionando a iniciativa privada por meio de estímulos ou penalidades. Estes podem vir, por exemplo, na forma de subvenções fiscais ou tributação seletiva, respectivamente.

Ou seja, tradicionalmente esta divisão estuda o fornecimento de bens públicos pelos governos. Porém, também o mesmo governo pode criar incentivos, sinalizar oportunidades de negócios ou mesmo intervir na atividade econômica para desenvolver alguns setores da indústria em detrimento de outros objetivando a alocação eficiente no sentido de Pareto. Na função alocativa o Estado é responsável pela coordenação ou, mesmo, pela ação direta entre produtores e consumidores dos bens públicos e dos meritórios.

Para tanto, ressalta-se a importância dos recursos advindos de tributos para o financiamento deste mecanismo. O governo utiliza instrumentos como tributos e renúncias fiscais para promover a oferta de serviços de consumo coletivo como educação, segurança, saúde, lazer, saneamento, habitação, transporte ou tudo aquilo que pode contribuir para o bem-estar social e progresso econômico.

Para que essa cesta de bens e serviços possa ser ofertada em preços e quantidades compatíveis com os padrões de renda e desenvolvimento nacional, é necessário que, muitas vezes, ocorra a interferência do Estado, mediante o provimento de incentivos especiais.

Portanto, a função alocativa pode ser sintetizada como aquela que trata do modo como o Estado promove e influencia o direcionamento dos fatores produtivos, que podem ser capital, mão de obra ou recursos naturais, entre as várias possibilidades de uso, visando a produzir um conjunto de bens e serviços que constituem certa parcela da renda nacional. Assim, ao abordar-se a concessão de benefício de natureza tributária deve-se, portanto, atentar à eficiência econômica desta decisão, a qual pode ser avaliada por intermédio da função alocativa.

Musgrave destaca que na discussão de cada uma das políticas é considerado que as demais estejam satisfatoriamente definidas. Assim, ao procurar solucionar o problema da alocação dos recursos, deve estar implícito que os recursos estejam plenamente empregados e que a distribuição apropriada de renda esteja assegurada. Ao elaborar a solução para a distribuição de renda, considera-se que exista renda disponível a pleno emprego e que as necessidades públicas estejam satisfeitas. Para determinar os níveis de preço e emprego, supõe-se que esteja assegurada a distribuição de renda e que os recursos para a satisfação das necessidades públicas também estejam garantidos (MUSGRAVE, 1976).

Como esta pesquisa está inserida no contexto de um ente público subnacional, a política de estabilização não faz parte do escopo deste

trabalho. Fica bastante claro que, com base nas premissas acima descrita, pode-se concentrar a atenção nas questões alocativa e distributivas das finanças públicas sem acarretar errônea. Ressalta-se que, da função estabilizadora, a importância do agregado econômico Investimento, ou Formação Bruta de Capital Fixo, para a promoção da Renda e Produto será tratada mais adiante e com especial atenção.

Em sendo assim, o foco estará no fundamento técnico de finanças para desenvolvimento econômico regional. Ou seja, investiga-se como o planejamento orçamentário pode acomodar renúncias fiscais com propósito de progresso da economia catarinense. Tais renúncias, espera-se, devem repercutir em desconcentração da atividade econômica, aumento de renda e de postos de trabalho, expansão de determinadas firmas ou indústria, melhora das expectativas dos agentes econômicos.

E, com esta discussão para o tema controle, destaca-se a tarefa do Tribunal de Contas catarinense. A qual deve incidir na apreciação da eficiência do estímulo dado aos agentes econômicos privados nos planos sócio-econômicos do Poder Executivo. A ideia é que concessões existam, porém prejudicar o desempenho total do sistema econômico e, mais ainda, permitindo avanços no bem estar da população envolvida.

### **2.5.3 Tributação**

É nítido que este estudo envolve muitas facetas, dentre elas a tributação. Investigando a tributação e o princípio da neutralidade tributária, vê-se que de fato ele também propõe a eficiência alocativa das finanças públicas. O faz ao estabelecer que o sistema tributário deve interferir o mínimo possível na alocação de recursos por parte do setor privado da economia. A ideia subjacente a este princípio é a de que o mercado é um eficiente alocador de recursos. Quando o governo decide por uma destas condutas, subsidiar ou tributar, está afetando as decisões dos atores privados.

Na prática, nenhum tributo é completamente neutro, ou seja, todos interferem na alocação de recursos. Assim, por exemplo, um imposto progressivo sobre renda das pessoas físicas pode desestimular os profissionais liberais nas suas atividades produtivas. Um imposto sobre vendas, seja geral ou seletivo, modifica os preços alterando a decisão de produtores e consumidores.

Distorcendo as escolhas dos agentes econômicos entre trabalho e lazer, ou entre consumo e investimento, os impostos impõem custos sobre a economia. Em essência, os impostos causam um deslocamento de recursos, pagos e recebidos, distorcendo os preços relativos que as famílias e as empresas percebem para tomar decisões econômicas. Como resultado dos

impostos sobre certos bens e atividades, as pessoas trabalham pouco, poupam pouco ou compram pouco as mercadorias muito taxadas e muito aquelas pouco taxadas.

Estas ações decorrentes dos efeitos distorcivos dos impostos sobre os preços relativos fazem com que o bem-estar econômico diminua. Os custos dos impostos, geralmente chamado de perdas dissipadas dos impostos, até certo ponto são inevitáveis, porque, como já se viu, os impostos são necessários para arcar com os gastos governamentais. Mas um sistema ótimo vai minimizar essas perdas em qualquer nível de receita obtida pelo governo (SACHS; LARRAIN, p. 233, 1998).

Se este raciocínio for estendido para um Estado sem tributação, ou seja, sem receitas derivadas da coerção sobre os habitantes, não haveria tais efeitos distorcivos e maior bem-estar e progresso econômico seriam alcançados livremente pelo mercado. Entretanto pode haver alguma combinação de fatores que mesmo na presença da tributação permita mais bem-estar econômico, social, ou algum outro parâmetro desejado pela sociedade. Por esta razão a renúncia de receita passou a ser encarada nas últimas décadas como um tipo de gasto público e, portanto, a merecer a mesma qualidade de controle sobre este. Daí a designação como gasto tributário ou, *tax expenditures*, conforme a literatura internacional.

“A designação de gastos tributários resultou de uma forma particular de análise das contas públicas, segundo a qual, a receita tributária deve ser considerada no seu potencial total, sem concessão de qualquer espécie. Se não fosse calculada dessa forma, a receita não estaria refletindo a realidade do poder tributário do Estado, além do que estaria havendo o gasto de uma receita sem registros claros nem na entrada e nem na saída dos recursos. Para que o quadro das finanças públicas fique transparente, opta-se por levantar os valores não arrecadados e adicioná-los ao orçamento anual como um determinado tipo de gasto, o gasto tributário” (BORDIN, apud MADUREIRA; PINHO; SANTOS, p.20, 2007).

Por esta razão, é necessária a implementação e o aprimoramento de controles que assegurem a necessária transparência da gestão. Da mesma forma é preciso que as políticas públicas baseadas na concessão de benefícios fiscais possibilitem a avaliação das estratégias quanto à legalidade e aos resultados socioeconômicos alcançados, sob a ótica da eficiência, da eficácia, da efetividade. Esta é a visão conceitual que orienta, neste momento, a investigação teórica.

#### **2.5.4 O multiplicador keynesiano**

A escolha entre diminuir a tributação ou aumentar o gasto público é um debate que se fundamenta na teoria de John Maynard Keynes: Teoria

Geral do Emprego, do Juro e da Moeda. Tais ações, embora matemática ou contabilmente pudessem ser equivalentes para o caixa do ente público, economicamente haveria muita diferença entre elas. Keynes sustentava seu discurso a favor de o governo aumentar gastos (em particular do investimento) como impulso à demanda para um cenário de economia reprimida. Reduzir impostos, por si só, não daria garantia de que os contribuintes beneficiados com o alívio converteriam a renda disponível em expansão de gastos, muito menos em investimentos privados.

Para os economistas da tradição keynesiana, a identidade básica de seus trabalhos é o nível da demanda total corresponde à soma do consumo, investimento e gastos do governo (modelo teórico que tem como premissa tratar-se de uma economia fechada). Então:

$$Q^D = C + I + G$$

onde:  $Q^D$  é a demanda agregada

$C$  é o consumo

$I$  é o investimento

$G$  é o gasto do Governo

Nos primórdios da análise keynesiana, Keynes e seus seguidores deram grande destaque ao importante caso no qual preços de produção e taxa nominal de juros são fixos. Com preços fixos, o nível da demanda agregada determina o nível de produção e, com a taxa nominal de juros constante, a equação abaixo pode ser usada para determinar o nível de demanda agregada (SACHS; LARRAIN, p.401, 1998).

$$Q^D = [1/(1-c)]G - [c/(1-c)]T + [c^F/(1-c)] [Q-T]^F + [d/(1-c)]PMgK^E - [(a+b)/(1-c)]i$$

onde  $Q^D$  é a demanda agregada

$T$  é tributação;

$PMgK$  é produtividade marginal de capital;

enquanto  $c$ ,  $d$ ,  $a$  e  $b$ , são constantes.

$G$  é o gasto do Governo;

$Q$  a renda futura;

$i$  é a taxa de juros;

Pode-se, então, concluir que a demanda agregada,  $Q^D$ , é uma função positiva do dispêndio governamental,  $G$ , é uma função negativa dos da tributação,  $T$ , uma função positiva da renda futura prevista e disponível,  $Q-T$ , uma função positiva da produtividade marginal esperada,  $PMgK$  e uma função negativa da taxa de juros,  $i$ .

Para esta pesquisa, o pensamento keynesiano é uma referência. A proposta de intervenção estatal anticíclica, por ele defendida, está plenamente de acordo a fundamentação teórica colacionada. Porém, o que se pretende com este assunto é equacionar o fomento público como



promotor também dos agentes econômicos privados. E, para este trabalho o fomento público provém diretamente do alívio na tributação.

A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda, proposta por Keynes, foi crucial, porque pensou a economia na qual a primeira coisa a ser modificada em resposta a alteração na demanda seria a própria quantidade vendida e não o preço do produto vendido. “Se a demanda caísse, as empresas perceberiam que suas vendas tinham caído e que seus estoques de bens não vendidos estavam mais altos do que haviam previsto. Elas ajustariam então seus planos de produção” e depois, sim, seus preços de venda (BLACKHOUSE, p.271, 2007).

Naquela época já era aceito que gastos em obras públicas poderiam aumentar o emprego, mas não havia maneiras ou bases para se estimar em quanto seria este aumento. Keynes então atrelou a demanda ao nível de investimento na economia. E chamou esta relação de “lei psicológica fundamental”, segundo a qual, quando a renda de alguém aumenta, seu consumo cresce, embora menos do que o volume total. Denominou o quociente entre o aumento da renda e o aumento do consumo de “propensão a consumir” (BLACKHOUSE, p.272, 2007).

Ele ainda preparou uma teoria para o investimento, argumentou que o nível de investimento dependia da relação entre o retorno esperado sobre o investimento, ao que chamou de “eficiência marginal do investimento”, e a taxa de juros (custo de oportunidade).

Assim, “para uma determinada eficiência marginal do investimento, um aumento da taxa de juro causaria uma queda do investimento, e vice-versa. Entretanto, embora falasse de uma relação negativa entre investimento e a taxa de juro, Keynes colocou uma ênfase igual no papel das expectativas e na importância da incerteza em influenciar o investimento” (BLACKHOUSE, p.272, 2007).

Além de avaliar em profundidade as nuances do investimento público (ou gastos) no desenvolvimento econômico, Keynes, então, trouxe para o mundo das finanças uma conclusão importante a partir de uma equação como a apresentada anteriormente. De acordo com esta equação, um aumento nos gastos do governo,  $G$ , gera aumento na demanda agregada maior do que o aumento inicial do gasto governamental. Da forma pela qual Keynes descreveu o fenômeno, o gasto governamental tem um efeito multiplicador. E este mecanismo ficou conhecido como multiplicador keynesiano.

Pela expressão, um aumento de  $R\$1,00$  em gastos governamentais eleva a demanda agregada em  $R\$1/(1-c)$ . Como a propensão marginal a consumir( $c$ ) é menor que 1 (exceto nos casos extremo

de variação permanente da renda disponível), o efeito de um aumento de R\$1,00 nos gastos do governo é maior do que R\$1,00.

O multiplicador funciona da seguinte forma. Quando  $G$  aumenta R\$1,00, a demanda agregada inicialmente aumenta também em R\$1,00, considerando que o consumo e investimento privados estejam inicialmente inalterados. Então, se a produção é determinada pela demanda agregada, a renda disponível vai aumentar R\$1,00 e isto, por sua vez, induzirá um aumento posterior na produção total, mais outro aumento na renda disponível, trazendo mais outro aumento no consumo.

Na primeira rodada de aumento de produção, o consumo aumenta  $c(R\$1,00)$ . Na rodada seguinte, o consumo aumenta  $c$  vezes o primeiro aumento, ou seja,  $c[c(R\$1,00)]$ . Este ciclo de aumento de consumo, que gera aumento de renda, que gera aumento de consumo, e assim por diante, é distribuído no tempo: a cada rodada o aumento é menor. Ou seja, o resultado total é igual à soma dos  $n$  termos de uma projeção geométrica:

$$Q = R\$1,00 + c(R\$1,00) + c^2(R\$1,00) + c^3(R\$1,00) + \dots$$

O multiplicador é uma construção artificial, no sentido de que, ao se aumentar  $G$  sem que haja aumento correspondente em  $T$ , o gasto maior precisa ser financiado por títulos. Podem ocorrer duas consequências: em primeiro lugar, as taxas de juros vão tender a subir, e isso vai ter um efeito adicional de amortecimento sobre o aumento da produção. Em segundo lugar, os impostos futuros vão subir ou o dispêndio governamental futuro vai cair para atender à restrição orçamentária intertemporal do governo. Se os impostos futuros aumentarem, e se esses aumentos forem previstos pela população, isso também vai amortecer o efeito multiplicador (SACHS; LARRAIN, p.401, 1998).

Se tanto os gastos do governo,  $G$ , quanto a tributação,  $T$ , aumentarem no mesmo valor, vai começar a atuar outro multiplicador: o multiplicador do orçamento equilibrado. De acordo com a equação anterior, no caso de aumento no dispêndio governamental com orçamento equilibrado, um aumento de R\$1,00 em  $G$ , por si, só vai aumentar o produto em  $R\$1(1-c)$ , ao passo que um aumento de R\$1,00 em  $T$  vai reduzir o produto em  $R\$/c/(1-c)$ . O efeito conjunto de um aumento com orçamento equilibrado, portanto, será  $[R\$1(1-c)] - [R\$/c/(1-c)]$ , que é igual a  $[R\$(1-c)/(1-c)] = R\$1,00$ .

Portanto, “vê-se que um aumento do dispêndio governamental financiado por impostos tem um efeito multiplicador igual a 1. Em outras palavras, o produto aumenta exatamente no valor do aumento dos gastos governamentais financiados por impostos” (SACHS; LARRAIN, p.401, 1998).

No entanto, a fórmula do multiplicador do orçamento equilibrado está sujeita às mesmas limitações da fórmula do multiplicador dos gastos governamentais. Não leva em conta o efeito das variações de  $G$  e  $T$  sobre a taxa de juros, nem os efeitos de  $G$  e  $T$  atuais sobre  $G$  e  $T$  futuros, que também afetam o consumo privado por meio da restrição intertemporal (SACHS; LARRAIN, p.401, 1998). No longo prazo, então, a formulação de Keynes não é suficiente para diagnosticar o conjunto de variáveis.

Além disso, o mesmo raciocínio de multiplicador para demanda agregada também funciona para os outros termos da equação, não só para  $G$  ou  $T$ . Ou seja, se houver aumento também na produtividade marginal do capital esperada (função de investimento), na renda disponível, também haverá aumento na demanda agregada, no produto, na renda (distintas óticas do mesmo objeto).

### **2.5.5 A Curva de Laffer**

Outros fatores também influenciam a arrecadação e os recursos disponíveis para gastos do governo. A relação ambivalente existente entre aumentos de alíquotas de tributos e aumentos de receita é expressa no que a literatura econômica denomina “Curva de Laffer”, como é apresentado na Figura 1. Os princípios básicos dessa construção teórica são de que:

- a) com uma alíquota tributária nula, a receita obviamente é nula e
- b) com uma alíquota de 100%, a receita também é nula, pois ninguém iria trabalhar para que o governo se apropriasse de toda a renda.

Assim, há um nível de alíquota que maximiza a receita. A partir desse ponto, no lado descendente da curva, aumentos de alíquotas são contraproducentes, pois produzem uma evasão ou um desestímulo às atividades formais que superam a arrecadação com o aumento da alíquota, gerando uma perda de receita.

**Figura 1: Curva de Laffer**

Fonte: Produzido pelo próprio autor

Citando Laffer, Matias-Pereira destaca a atenção devida à tributação em uma economia madura. Nesta, “o Planejamento governamental se faz necessário, não para substituir o sistema de preços (como ocorre em país onde os meios de produção pertencem ao Estado), mas para corrigir-lhes as distorções, aproximando a alocação de recursos da correspondente a um ótimo paretiano e aumentando a eficiência dinâmica do sistema, ou seja, promovendo o desenvolvimento econômico”. (MATIAS-PEREIRA, p.69, 2006)

Trazem-se estas discussões com intuito de se chegar, por meio da abordagem macroeconômica, às finanças corporativas e à decisão de investimento. Evidências empíricas indicam forte relação entre a taxa de investimento e as alterações na produção agregada. As observações e teorias sobre ciclos econômicos, dos de curta aos de longa duração, tomam como pressuposto inicial os investimentos. Sejam eles em tecnologia, sejam eles em bens de capital. Desta forma se conclui, a princípio empiricamente, uma forte correlação entre produto e investimento; tanto em nível macro como microeconômico; em Estados, em empresas;

Porém, “os gastos com investimento são muito mais voláteis do que os gastos com consumo. As famílias procuram nivelar seu consumo no correr do tempo, mas tanto as empresas quanto as famílias têm muito menos incentivo para nivelar o investimento. De acordo com Keynes e outros da mesma tradição, as grandes flutuações no investimento são uma importante força por trás dos ciclos de negócios” (SACHS; LARRAIN, p.159, 1998).

Por isso a ação financeira do Estado é importante em uma economia. Pela via do fomento público, pode-se sustentar por algum tempo maior investimentos das famílias e empresas. Adicionalmente se conclui que, se a renúncia tributária aumenta a renda disponível e produtividade marginal do capital, então pode aumentar a própria arrecadação. Há de se perceber a forte e sinérgica relação entre alívio fiscal, formação bruta de capital fixo dos agentes econômicos, incremento do produto e arrecadação tributária de uma região.

### **2.5.6 Modelo IS / LM**

O modelo IS/LM, também denominado de análise Hicks-Hansen, representa as relações entre teoria da demanda efetiva e a teoria da preferência pela liquidez. Está incorporado no modelo o mercado de ativos e a determinação da taxa de juros à análise, com esta passando a influir na determinação da renda através do investimento. Tem-se determinação simultânea da taxa de juros e da renda que equilibram o mercado de bens e de ativos. Trata-se de um modelo de equação simultânea. É inspirado nas ideias de Keynes.

“Elaborado inicialmente por John Hicks, em 1937, o modelo IS-LM foi posteriormente desenvolvido e popularizado por Alvin Hansen. As curvas IS-LM, como um sistema de equações fácil de explicar, permanecem como o maior exemplo da pedagogia da teoria econômica dos tempos de domínio do pensamento keynesiano” (MATIAS-PEREIRA, p.155, 2006).

Sabe-se que “a tributação deve servir como instrumento para a correção de desequilíbrios conjunturais e para a obtenção de taxas satisfatórias de crescimento. Os tributos devem ser avaliados tanto de um ponto de vista restrito, com relação a sua eficiência econômico, quanto de um ponto de vista mais amplo, à sua adequação aos objetivos da política fiscal” (MATIAS-PEREIRA, p.160, 2006).

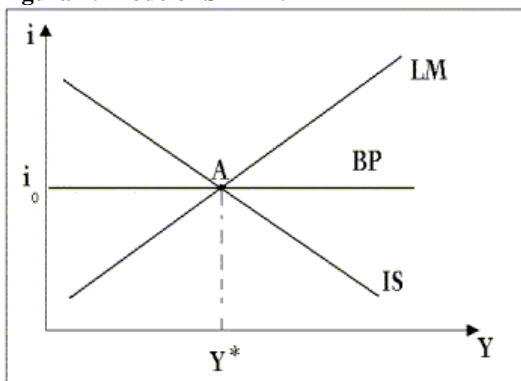
Grande parte da tributação tem como objetivo a mera fiscalidade, ou seja, auferir recursos para suportar serviços públicos. De modo alternativo, extrafiscalidade é a meta, para certos tributos, de alterar a estrutura econômica do ambiente. Alíquotas maiores sobre bebidas alcoólicas e fumo, por exemplo, têm como objetivo inibir o consumo. Porém, o impacto destes dois segmentos da tributação são de muita importância para o estudo das finanças públicas.

No contexto do modelo IS/LM, apontado graficamente na figura 2, um dos efeitos do aumento nos gastos fiscais é o aumento da taxa de juros, que tende a reduzir o investimento e o consumo privado. Claro que o multiplicador keynesiano atua, no curto prazo, para aumento da demanda agregada. Mas, no longo prazo, a diminuição dos investimentos privados é

percebida com a desestruturação da economia, sobretudo em atividades capital-intensivas, como a indústria de transformação.

A chamada desindustrialização, como percebe-se hoje no Brasil, é resultado do alto consumo do governo. Em anos recentes o aumento do produto nacional foi conduzido, principalmente, pelo aumento do consumo do governo, das famílias e desincentivo à indústria. O efeito decorrente de um aumento dos gastos governamentais, dos juros maiores sobre consumo e investimento é “conhecido como esvaziamento, pois, basicamente, um  $G$  maior esvazia o dispêndio privado” (SACHS; LARRAIN, p.408, 1998).

**Figura 2: Modelo IS - LM.**



Fonte: Produzido pelo próprio autor

No curto prazo, verifica-se que “os efeitos da redução de impostos são os mesmos dos de um aumento de gastos governamentais: a curva IS se desloca para a direita. A certo nível inicial de preços, a taxa de juros e a demanda agregada aumentam. Isso provoca o deslocamento da curva da demanda agregada para a direita. A divisão da expansão da demanda entre o aumento de produção e de preços depende da inclinação da curva da oferta agregada” (MATIAS-PEREIRA, p.159, 2006) *idem* (SACHS; LARRAIN, p.410, 1998).

Entretanto, esta pesquisa defende o papel direto do alívio tributário na formação de expectativas positivas dos agentes econômicos, sobretudo naqueles com maior volatilidade para investir, que são os empresários.

Propõe-se aqui, que há diferença no produto da economia quando da aplicação de dois tipos de política fiscal expansionista: por meio do aumento do consumo governamental e por meio da redução de tributação. Ou seja, uma das destas duas formas de ação governamental é mais eficiente, no longo prazo, mas também no curto prazo.

Se a interferência estatal, como foi visto tópicos acima, tem o condão de retirar a melhor alocação possível de recursos econômicos, é simples conduzir um raciocínio com o propósito de afirmar que a total ausência de tributação seria a alocação mais eficiente.

Sem a intenção de eliminar a tributação ou a arrecadação estatal, e a certeza do caráter cíclico dos eventos econômicos, apenas se propõe aqui o respaldo técnico a este tipo de decisão política. Há momentos nos quais a ação governamental deve ser guia dos agentes econômicos, sobretudo quando a economia mostra desaquecimento; há outros quando o Estado deve se dedicar apenas à regulação e estabilização de preços. E isso deve ocorrer não por questões ideológicas, mas sim para uso mais eficiente dos recursos econômicos.

## **2.5.7 Investimento**

Na perspectiva teórica defendida, o investimento é a variável observada com suposta capacidade para a mudança na dinâmica da economia local. Como agregado macroeconômico o “investimento é o fluxo de produção usado para manter ou ampliar o estoque da economia. A maioria das discussões a esse respeito refere-se ao investimento físico, apesar de que outros tipos, tal como investimento humano, são de enorme importância. As contas nacionais, que focalizam o investimento físico, medem os três principais tipos de investimento: o investimento em estruturas residenciais, o investimento em imobilizado de negócios e o investimento em estoques” (SACHS; LARRAIN, p.159, 1998).

Também pode-se tomar o investimento em capital fixo pelos dispêndios que se enquadram nos três tipos. Reis enumera: “a) aqueles que aumentam a eficiência operacional via inovações de processos; b) aqueles que aumentam a satisfação e a diversificação da clientela via inovação de produtos; c) aqueles que expandem a capacidade produtiva por meio do uso de novas máquinas e equipamentos ou da construção civil” (REIS, p.4, 2008).

“Na década de 1980, nos Estados Unidos, as taxas de investimento – como proporção do Produto Interno Bruto – eram mais baixas do que a maioria das outras nações industrializadas. Em especial, o investimento físico no Japão como parte do PIB foi quase o dobro do dos Estados Unidos. Se os gastos com bens de consumo duráveis fossem incluídos na medição, a diferença seria menor, mas ainda seria bem significativa” (SACHS; LARRAIN, p.160, 1998).

Forma-se a ideia de que a transição de uma economia com produto constante (ou próximo a isto) para uma outra, na qual haja aceleração deste produto depende da mudança em algum fator. A partir de

um quadro teórico no qual se coloca o investimento privado como fator sobre o qual o ente público possa atuar, via fomento, haverá mudança na dinâmica desta economia. Cabe investigar se, ou quanto, o fomento público é capaz de alterar o investimento privado e, por consequência, a dinâmica de toda estrutura. Assim, espera-se elevar a produtividade do conjunto da economia, sustentando taxas mais altas de crescimento a médio e a longo prazos.

Respostas sobre a alocação e distribuição econômica também deverão ser investigadas a fim de se mensurar o impacto do fomento estatal via renúncia. Porém, o investimento é o agregado econômico perseguido, sobretudo em empresas industriais. Isso, porque observa-se uma evidente relação entre o crescimento industrial nos países desenvolvidos e o desempenho positivo da economia como um todo.

A essencialidade da industrialização para o processo de aumento da produtividade é percebida, nos meios acadêmicos e nas conversas mais populares. Países que obtiveram grande desenvolvimento sustentado ao longo da história o fizeram graças, principalmente, à expansão da produção industrial. O destaque que Europa Ocidental, Estados Unidos da América e Japão têm na economia mundial dão esta percepção.

O encadeamento, via multiplicador keynesiano, de novos gastos e investimentos provocados pela decisão do capitalista em aumentar estoques ou comprar novas máquinas é percebido ao longo da cadeia produtiva. Wassily Leontief, um economista russo, em 1925 propôs a ideia no que é conhecido como análise insumo-produto. A ideia básica é que a economia está dividida em certo número de indústrias ou setores, e uma tabela é construída para mostrar como cada setor compra de cada um dos outros setores.

“Por exemplo, se há três setores a tabela contém três linhas e três colunas. Se um desses setores é a mineração e outro é o setor metalúrgico, uma das células da tabela conterá as compras de carvão e de ferro da indústria siderúrgica e outra célula conterá as compras de aço do setor de mineração. Supondo que as proporções em que cada setor compra produtos de outros setores não mude, é possível usar a tabela *input-output* para calcular os efeitos em todos os setores das diversas mudanças na economia” (BLACKHOUSE, p.248, 2007).

Em um exemplo relacionado ao caso prático que será visto posteriormente: se a compra de geradores de energia for incentivada de alguma forma pelo governo, isso teria repercussões em todos os outros setores da economia: mais serviços técnicos de obras civis e instalações eletromecânicas seriam solicitados, mais concreto e aço seriam demandados para permitir as instalações e esses setores, por sua vez, teriam de aumentar



suas compras de outros setores, e assim por diante. As mudanças podem ser calculadas usando-se as tabelas *input-output*, ou matrizes insumo-produto.

“A limitação dessa técnica é que ela não leva em conta mudanças de preços, o que limita a gama de problemas para a qual pode oferecer respostas úteis” (BLACKHOUSE, p.249, 2007). Porém, é possível, por meio delas, traçar-se uma curva ou plano matemático para visualizar quais setores proporcionam maior resultado econômico. Inclusive, seria comparável com as ações diretas do governo na atividade econômica ou no fornecimento de bens meritórios.

Também chama-se a atenção para o fato de a relação positiva percebida pelo senso comum não se referir apenas à parcela que o produto industrial representa sobre o total produzido. O que se percebe realmente é que quanto mais industrializado é um Estado mais sustentado é o crescimento da economia e o bem-estar da população. A atividade industrial desloca o trabalho e o trabalhador de setores de baixa produtividade, como agricultura e pequenos negócios, por exemplo, para a indústria. Maior produtividade por trabalhador e por capital empregado só podem resultar em aumento de produto e renda; em mais arrecadação tributária; e, em mais serviços postos à disposição do cidadão.

Reis afirma que “os países em desenvolvimento que mais cresceram durante anos sucessivos foram aqueles que mais investiram em máquinas e equipamentos, porque esses bens provocam aumento do grau médio de tecnologia da economia (por meio do progresso técnico incorporado) e demandam pesquisa tecnológica e provisão de serviços complementares, que são o núcleo da mudança tecnológica e industrial. Nos países periféricos em fase inicial de crescimento, a importação de máquinas e equipamentos é o tipo de investimento em inovação mais importante para a expansão da produtividade industrial tendo em vista as necessidades de adaptação, reposição e manutenção desses bens” (REIS, p.4, 2008).

Assim, “a indústria possui efeitos dinâmicos sobre as demais atividades econômicas e reúne atividades difusoras de inovação e progresso técnico de modo que o ritmo da expansão do produto industrial exerce liderança sobre o crescimento do produto total. O desenvolvimento da indústria de bens de capital amplia o efeito dinâmico da economia por conta dos maiores impactos de encadeamento que geram com aumento geral do investimento, promovendo o crescimento hacia dentro” (REIS, p.4, 2008).

Se o investimento é a variável-chave para o desenvolvimento e segue a expansão dos componentes autônomos, o fomento público constitui parcela importante e essencial para conduzir o ciclo de crescimento da economia. Além disso, se presta, também, para correção de falhas na distribuição e alocação de recursos. “Atesta-se que a qualidade do

investimento público começa pelas escolhas estratégicas de sua alocação, que devem priorizar setores com maior poder de encadeamento” (REIS, p.4, 2008).

Viu-se anteriormente, referência de que o investimento em atividades industriais é aquele que se mostra mais eficiente do ponto de vista alocativo por se tratar de setor que apresenta maior tecnologia e produtividade. Porém, com avanços na área de gestão, comunicação e logística, sobretudo nas últimas décadas, o terceiro setor, ou serviços, tem contribuído fortemente para a formação do produto. Mostra-se, então, como interessante alternativa para aplicação de recursos públicos ou, no caso, renúncias fiscais.

### **2.5.8 Investimento Empresarial**

O tema aqui em debate não é o investimento empresarial sob perspectiva de retorno para o acionista. Tenta-se correlacionar a decisão de investimento, a qual é de competência do capitalista, à concessão de benefícios tributários. Sob o título de investimento empresarial, há trabalhos desenvolvidos no Brasil tratando de estrutura de capital, tributação de Pessoas Jurídicas e a possibilidade de remuneração do capital próprio, Juros sobre o Capital Próprio. Por se tratar o Imposto de Renda de um tributo de competência da União e esta pesquisa mirar nos assuntos pertinentes aos entes subnacionais, especialmente o Estado de Santa Catarina, a discussão se dará sobre tributos indiretos, notadamente o ICMS.

Sanvicente, afirma que “por causa de diversos fatores fora do controle da administração da empresa, os retornos prometidos por um projeto de investimento estão sujeitos a incerteza: modificações de tecnologia, surgimento ou desaparecimento de novos concorrentes ou produtos complementares ou substitutos, o comportamento da economia nacional e internacional, mudanças de política governamental de controle de preços ou de custos de insumos utilizados, variações climáticas etc.” (SANVICENTE, p.61, 1995).

Mais adiante, completa que “não cabe ao administrador financeiro determinar as operações básicas da empresa, com vistas, por exemplo, a alterar o grau de risco assumido em consequência do ramo de atividade escolhido. Quando muito, o administrador financeiro deve contribuir com subsídios de sua área para as análises das consequências das alternativas de operação, em termos de variabilidade ou incerteza dos resultados econômicos” (SANVICENTE, p.90, 1995).

Os dilemas apontados no penúltimo parágrafo são presentes no cotidiano de vários empresários pelo mundo a fora. Embora não seja objeto da carreira de administrador financeiro, tal dilema é pertinente às

organizações e, da mesma forma, aos gestores empresariais ou profissionais mais generalistas. Portanto, ao se adentrar no tópico de investimento empresarial, deixa-se claro que a análise econômica, ao menos regional, deve estar presente nas avaliações de um novo investimento.

Na decisão de investimento empresarial, Gitman sustenta que “o investimento de capital refere-se ao processo total que consiste em gerar, avaliar, selecionar e acompanhar alternativas de capital. Quase sempre o processo de investimento de capital é restringido pelo montante de dinheiro disponível para investimento” GITMAN, p. 416, 1987).

Para Matias, ao analisar-se um investimento, está-se interessado em saber qual o valor que o mesmo vai gerar para empresa. “O retorno mínimo exigido pela empresa nestes casos, é dado em função de atratividade de um investimento. Assim, para um dado nível de risco, a empresa exigirá um retorno de seu investimento que supere uma taxa mínima aceitável. Para projetos com maior risco, a taxa também deverá ser maior. A taxa ainda deverá refletir o *mix* de financiamentos utilizados, tanto de capital próprio como de terceiros” (MATIAS, p. 101, 2007b).

E completa que é simples o entendimento de o custo de capital ser reflexo direto do *mix* de financiamentos e, sendo assim, a taxa mínima aceitável que a empresa determinará para seus investimentos deve ser suficiente para remunerar o capital investido (MATIAS, p. 101, 2007b).

Entretanto, ainda analisando-se o investimento empresarial sob a ótica do administrador financeiro especialista “uma das maiores dificuldades para avaliação de investimentos é a determinação da taxa apropriada para avaliar investimento. Na literatura básica de finanças, frequentemente essa questão é negligenciada e o foco fica por conta da explicação de quais são os modelos para avaliação de investimento e como funcionam. O leitor entende como os modelos funcionam, mas não é capaz de aplicá-los apropriadamente na prática, uma vez que um dos mais importantes inputs para esses modelos, o custo de capital ou taxa mínima de atratividade, não costuma ser abordado de forma clara e objetiva” (MATIAS, p.102, 2007b).

Assim, “o investidor e a empresa comparam o risco e o retorno de um investimento em análise com o risco e o retorno de outros investimentos existentes. Se o risco do investimento em análise for o mesmo que o risco de um outro investimento existente qualquer, o investidor exigirá do investimento em análise retorno mínimo igual ao do investimento existente. Não haveria racionalidade se a empresa ou o investidor estivesse disposto a levar adiante um investimento tão arriscado quanto outro existente, mas que fornecesse um retorno inferior ao investimento existente” (MATIAS, p. 102, 2007b).

Mas o retorno ótimo de um investimento ainda não é o suficiente para satisfazer o capitalista e eliminar a o surgimento de novas decisões. Seu objetivo ainda persiste: maximizar o lucro. E se ainda houver estoque de capital disponível ou linhas de financiamento atrativas, novos investimentos serão procurados e avaliados.

Agora, colocam-se na equação as questões da liquidez e do risco associados à decisão de investimento. Sob a perspectiva de fomento público ao investimento, na forma de renúncia fiscal para compra de máquina e equipamentos, notadamente para o setor industrial da economia, vê-se o aumento do retorno e diminuição do risco. O primeiro, por conta da diminuição do volume de capital investido, pois em um cenário com tributação original, sem o benefício fiscal, o montante para instalação ou expansão das atividades seria mais oneroso.

Já a diminuição do risco se dá pela expectativa de que outros empresários também usufruam do mesmo benefício aumentando a demanda agregada por um sem número de necessidades. E, pelo mesmo motivo, ainda pode-se citar a liquidez. Pois, em uma economia aquecida e em pleno emprego, as possibilidades de negociar um ativo são muito maiores do que em outra na qual existam bens de capital estocados ou sem utilização.

As relações microeconômicas entre a política fiscal e o investimento de capital têm sido pouco debatidas na literatura econômica e ainda menos na decisão de investimento empresarial. O interesse acadêmico que ora surge acompanha o debate político acerca da viabilidade do Estado regulador da atividade econômica e de tamanho reduzido. A discussão também é fruto das novas tendências da Administração Pública e do gerencialismo a ela pertinente. Tudo isso está alinhado com a necessidade de transformar a gestão estatal em enclave mais eficiente, bem como com a importância de garantir, via incentivos econômicos, maior crescimento de longo prazo.

“Os estudos empíricos comumente encontram uma elasticidade positiva e consistente entre as variações de investimento público (com enfoque principal apenas no setor de infraestrutura) e o crescimento do PIB e da produtividade, mas geralmente não tratam de compreender os mecanismos específicos em que tais relações se colocam e de identificar os efeitos dinâmicos sobre a estrutura da indústria” (REIS, p.4, 2008).

Compreendida as principais questões teóricas das Finanças Públicas, aponta-se que sob estas perspectivas econômicas associadas ao investimento empresarial que se desenrola o caso prático desta pesquisa. A maneira de como avaliar a elasticidade do fomento público, via renúncia fiscal, os reflexos na economia regional, a formação bruta de capital das empresas é tarefa dos próximos itens deste levantamento bibliográfico.

### 2.5.9 Auditoria

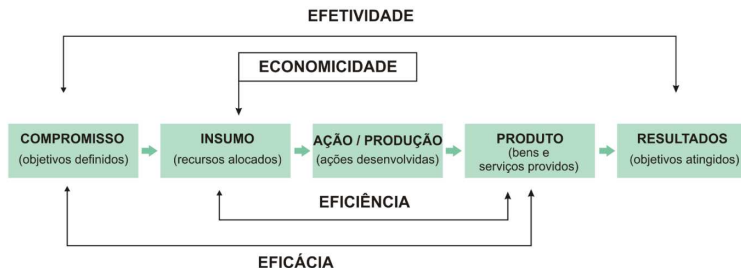
Fundada na teoria de um Estado gerencial, como já comentado, a administração pública vem alterando sua forma de prestar serviços. Igualmente acompanham esta mudança os órgãos de controle. Estes estão diante da necessidade de adequar suas estruturas, recursos humanos e procedimentos à nova perspectiva do controle, que é a de desenvolver uma modalidade mais atual de auditoria. Chama-se este novo enfoque de auditoria operacional ou de auditoria de desempenho.

Lino Martins da Silva classifica esta nova ótica de controle como administrativo ou operacional, pois “compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam com a eficiência das operações e a observância às políticas administrativas”. Acrescenta que este tipo de atuação visa a “auxiliar o processo decisório, acompanhando as operações, intervindo em sua realização com a finalidade de assegurar a continuidade dos programas e projetos do Governo, mormente no que se refere à eficiência operacional e à conveniência e oportunidade de sua realização” (SILVA, p.21, 2011).

Para Pollitt e outros, as relações entre a auditoria de desempenho e as reformas administrativas são óbvias, uma vez que as novas abordagens alegaram conferir maior flexibilidade e autonomia aos gestores em relação aos insumos e aos processos, em troca do monitoramento e avaliação rigorosos dos resultados e impactos alcançados pelos programas implementados (POLLITT, *apud* BRASIL, 2010).

De acordo com manual de auditoria publicado pelo TCU, auditoria de natureza operacional, ANOp, cuida do “exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais”. Tem por objetivo a promoção do aperfeiçoamento da gestão pública. Para o TCU as auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões da atividade estatal.

O diagrama de insumo-produto, preparado pelo Tribunal de Contas da União, ilustra essas dimensões e suas inter-relações. Nele percebe-se que a dimensão efetividade é a mais complexa, em contraponto tem-se economicidade como a mais direta de ser avaliada. Já a eficiência parte da economicidade e chega a um ponto intermediário.

**Figura 3: Diagrama de insumo-produto**

Fonte: Tribunal de Contas da União (2010).

“A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000/1.5, 2004). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição” (BRASIL, p.9, 2010).

“A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado” (COHEN; FRANCO, *apud* BRASIL, p.9, 2010).

Para Rocha e Quintiere, “eficiência mede a relação custo-benefício da atuação. Em outras palavras: é a capacidade de o auditado obter a maior produtividade de bens e/ou serviços com a mínima utilização de insumos (e, portanto, ao menor custo operacional possível), sem que haja comprometimento da qualidade” (ROCHA; QUINTIERE, p.39, 2008).

“Eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período, independentemente dos custos implicados (Cohen; Franco). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações” (BRASIL, p.9, 2010).

A efetividade, por fim, é um conceito mais amplo, que busca avaliar os resultados advindos das ações implementadas, além de procurar avaliar se essas ações estão em consonância com as demandas e

necessidades manifestadas pela sociedade. Referem-se aos efeitos e impactos causados por essas ações, além de buscar as causas de eventuais insucessos. Foca, fundamentalmente os reais benefícios que as ações trarão para a sociedade (BRASIL, 2010).

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (BRASIL, p.9, 2010).

A avaliação da efetividade pressupõe que bens e serviços sejam ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (BRASIL, 2010).

O TCU destaca que auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar conclusões. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Nestas o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados.

No Brasil, o TCU divide a auditoria de natureza operacional em duas modalidades:

- a) a auditoria de desempenho operacional, que objetiva examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e,
- b) a avaliação de programa, que busca examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais.

Ainda com base na mesma publicação do TCU, afirma-se que um auditor operacional deve ter adequada formação em ciências sociais e em métodos de investigação e avaliação científica. Também podem incluir na formação deste auditor, temas relacionados com administração pública, política e estrutura do setor público, política da Administração, economia, ciências sociais ou tecnologia da informação.

Outro traço distintivo da auditoria operacional em relação aos exames tradicionais está nos relatórios, que podem variar consideravelmente em extensão, forma e natureza, enquanto que os de

regularidade são elaborados a partir de um perfil previamente estabelecido e pouco mutável. O produto das auditorias operacionais é consubstanciado por relatórios construtivos, contendo informações úteis para o processo gerencial e decisório, em lugar dos achados próprios das auditorias tradicionais, que reportam apenas desconformidades.

Por fim, “pela sua natureza, as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos (ISSAI 3000/1.2, *apud* BRASIL, p.9, 2010). Enquanto nas auditorias de regularidade o exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos, nas auditorias operacionais essa é uma questão mais subjetiva e pode basear-se em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado (ISSAI 400/29, *apud* BRASIL, p.9, 2010).

### **2.5.10 Auditoria da receita pública**

A auditoria da receita pública é possivelmente o aspecto ainda menos explorado da atividade de controle. Apesar de sua importância ser cada vez mais reconhecida e valorizada, ainda são poucos os países que desenvolvem trabalhos específicos com o objetivo de avaliar o desempenho do sistema de arrecadação, fundamental para garantir a eficiência e o alcance das ações governamentais e para prevenir a ocorrência de fraudes (NAZARETH, p.147, 2005).

Cabe a ressalva de que avaliar a eficiência do sistema de arrecadação não é o objetivo deste estudo. Este parâmetro é conhecido como esforço fiscal e relaciona o desempenho da estrutura de arrecadação frente à previsão de arrecadação. Eficiência do sistema de arrecadação, esforço fiscal, é um parâmetro diferente de eficiência econômica da concessão de renúncia fiscal. Enquanto o primeiro é uma relação entre dois valores conhecidos (potencial tributável / arrecadação efetiva), o segundo carece de modelo conceitual e matemático mais avançado, o qual persegue esta pesquisa.

O aspecto positivo nestas duas formas de verificação de desempenho é que ambas as iniciativas são compatíveis com o marco legal inaugurado com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei reforça a importância da efetiva arrecadação de tributos de competência dos estados e municípios, prevê sanções nos casos de não-previsão, não-instituição e não-cobrança, contribui para reduzir a dependência dos governos estaduais e municipais das transferências de recursos da União. A LRF ainda permite ao cidadão compreender o ônus que lhe cabe a cada expansão do serviço estatal.



“O novo enfoque que vem sendo dado ao controle da receita é também mais abrangente: recomenda considerar o universo de todas as receitas de competência dos entes governamentais. Engloba, portanto, não apenas as receitas diretamente arrecadadas como também as não-arrecadadas em virtude de terem sido concedidas isenções ou benefícios fiscais. Estas últimas, apesar de usualmente não contabilizadas, configuram os chamados gastos tributários, aqueles gastos realizados não como gastos orçamentários, mas por intermédio de redução na receita tributária que, na ausência do benefício ou isenção, seria recolhida pelo ente arrecadador e que, por isso, constituem exceções ao sistema tributário” (NAZARETH, p.147, 2005).

Segundo recente estudo de Afonso e Diniz, os gastos tributários da União para os anos de 2011 e 2012 chegaram a 151,03 e 172,59 bilhões respectivamente. O mesmo acontece com governos locais, estaduais e municipais. Sendo que nos anos de 2011 a 2014 apenas 9% do montante renunciado transitou pelo orçamento fiscal (AFONSO; DINIZ, 2014).

Mais uma vez, ante as novas orientações do Estado e ao paradigma da administração gerencial, traz-se a ideia de ser insuficiente o controle tradicional da arrecadação e dos gastos exclusivamente pelo prisma da legalidade. É necessário associar ao controle da Administração a avaliação da gestão da eficácia, da economicidade, da eficiência e da efetividade, por meio de instrumentos de auditoria operacional aplicados sobre demonstrativos financeiros produzidos pelos próprios entes públicos.

### **2.5.11 Controle de renúncias fiscais**

Dando continuidade a esta discussão, tem-se no Brasil, a exemplo do que ocorre nos demais países, a preocupação com o comportamento da arrecadação e sua renúncia como tema recorrente. Entretanto, o desenvolvimento de programas de auditoria da receita ainda está basicamente restrito à esfera federal, tendo avançado muito pouco nos Estados e, em menor medida, nos municípios. Além disso, os aspectos formais envolvidos no processo despertam mais atenção dos órgãos de controle do que questões econômicas envolvidas a cada concessão.

A prática da responsabilidade fiscal, que ganhou força após a edição da Lei Complementar 101, em 2001, quando se “passou a jogar luz, de forma crescente, nessa forma invisível de gasto público. O que antes, quando muito, só despertava interesse de algum estudo acadêmico, tem se tornado cada vez mais objeto das legislações fiscais mais modernas e das práticas fiscais nas administrações públicas mais organizadas. Isso passa por diferentes etapas como identificar, mensurar, divulgar e analisar” (AFONSO; DINIZ, p.2, 2014).

“Somente a partir de 2003, a Secretaria da Receita Federal passou a elaborar um demonstrativo dos Gastos Tributários da União, neste conceito, estimando o seu montante em R\$ 24 bilhões em 2004, valor equivalente a 19,47% da receita tributária (administrada pela SRF) estimada para aquele ano. Este é, portanto, um desafio inerente a todos os Tribunais de Contas brasileiros” (NAZARETH, P.9, 2005).

Novamente, traz-se a informação do recente estudo de Afonso e Diniz. Eles observaram que os gastos tributários da União para os anos de 2011 e 2012 chegaram a R\$151,03 e R\$172,59 bilhões respectivamente. O mesmo acontece com governos locais, estaduais e municipais. Sendo que nos anos de 2011 a 2014 apenas 9% do montante renunciado transitou pelo orçamento fiscal (AFONSO; DINIZ, 2014).

Os governos estaduais e, em alguns casos, os municipais, visando a superar a escassez de recursos e atrair investimentos para os seus territórios, com a expectativa de expansão da produção, do emprego, da renda e da receita tributária futura, vêm adotando políticas agressivas de concessão de benefícios tributários. Tal modo de política econômica, porém, resulta muitas vezes em perda de eficácia, uma vez que vários entes públicos de mesmo nível na Federação oferecem incentivos similares. Isso torna regra o benefício tributário, e a decisão do capitalista é tomada sobre outra característica do local a ser prestigiado com investimento privado e não sobre o benefício fiscal oferecido.

Com efeito, a concessão de incentivos se generaliza e se aprofunda, resultando ao final não em incentivo para a localização de investimentos, mas em redução generalizada de receita, estabelecendo uma verdadeira guerra fiscal entre os entes públicos. É esse contexto que exige um novo enfoque no controle da receita, visando ao aperfeiçoamento dos mecanismos de previsão de arrecadação e adequada avaliação dos resultados econômicos regionais decorrentes dos benefícios concedidos.

Como observado, as recentes modificações na direção da gestão pública responsável recomendam considerar o universo de todas as receitas de competência dos entes governamentais. Isso inclui as receitas não arrecadadas em razão das exceções ao sistema tributário, os chamados gastos tributários.

Tal como apresentada nos elementos pós-textuais deste trabalho, item 7, Glossário, aqui é trazida a definição de renúncia fiscal utilizada nesta pesquisa. Considera-se a redação da Constituição Federal que no parágrafo 6º do artigo 150 elenca como renúncia fiscal “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”. Possuem este mesmo significado benefício fiscal, alívio fiscal, gasto fiscal, ou com o

termo tributário ao final destas expressões. Estes gastos, em princípio, poderiam ser substituídos por aplicação direta, alocadas em uma função orçamentária própria.

O termo gasto tributário, *tax expenditures*, foi formulado pela primeira vez em 1967 por Stanley Surrey, secretário de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos. O aspecto inovador do conceito reside em considerar os benefícios fiscais como gastos comparáveis aos demais gastos do governo. Embora financiados por desonerações do sistema tributário e não pelo orçamento possuem um custo fiscal, embora na maior parte dos países este custo ainda não seja determinado, ou o é apenas precariamente determinado (NAZARETH, p.153, 2005).

A identificação dos gastos tributários é essencial para medir o custo fiscal e seu impacto no resultado geral do sistema econômico. Desta forma os formuladores de políticas do governo podem implantar novos e eficientes incentivos; reavaliar a eficiência dos incentivos em vigor; e, estabelecer prioridades a curto, médio e longo prazo. Em certos casos, naqueles considerados indesejáveis sob o ponto de vista do conjunto da economia, o alívio fiscal seria eliminado.

Muitas respostas de ordem qualitativa podem ser obtidas a partir de dados puramente quantitativos como as cifras da arrecadação. Por exemplo, a diminuição da alíquota de ICMS para determinado item poderia lograr maior arrecadação ao ente público pela diminuição da sonegação fiscal, como teoriza a Curva de Laffer. Ou seja, uma ação política qualitativa dá uma resposta facilmente obtida pela visualização do fluxo de caixa do ente público.

Além disso, na avaliação deste mesmo conjunto poderia surgir a informação de que esta renúncia estaria a promover expansão de indústria que emprega trabalhadores com maior qualificação. É uma resposta substantiva extraída de demonstrativos contábeis gerenciais.

Na parte prática desta pesquisa, vários serão os momentos quando evidências de pesquisa são provenientes de avaliações como estas. E isso é possível, porque uma auditoria operacional sobre benefício tributário é o modo de aferir se a concessão, além de atender a todos os aspectos formais requeridos pela lei, também atende ao princípio da eficiência econômica.

Por meio de ações de fiscalização sobre nos demonstrativos contábeis públicos, percebe-se se existem incentivos, via redução da carga tributária, a determinadas indústrias ou estratos sociais. Se tais incentivos visam principalmente a influenciar o comportamento dos agentes econômicos ou se são prebendas, conchavos para eliminação da concorrência ou mal versão da finalidade pública.

Estes incentivos tributários devem servir para que agentes econômicos sejam induzidos a investir (consumir, poupar, etc.) em determinados setores ou regiões corrigindo falhas de mercado e atendendo aos interesses da coletividade. Não para atrapalhar o livre mercado e concorrência. Nisso as auditorias de controle da receita podem auxiliar os entes públicos.

De qualquer modo, daí a importância que vem sendo crescentemente atribuída à evidenciação e à contabilização dos benefícios concedidos, de forma a permitir uma avaliação precisa dos custos envolvidos e a garantir maior transparência à execução das ações governamentais. Embora não exista um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários, em linhas gerais a legislação brasileira relativa às finanças públicas aponta formas de registrar e divulgar a outorga de renúncias tributárias.

Este, então, é o próximo enclave das ciências sociais a ser explorado com intuito de criar uma nova verdade conceitual que permita avançar sobre o formalismo das auditorias operacionais e viabilizar, enfim, um método de controle para uso do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

### **2.5.12 Orçamento público**

Nesta parte do levantamento teórico, abordam-se aspectos presentes no orçamento público que podem colaborar na busca pela eficiência e efetividade de renúncias fiscais. A despeito da vasta teoria existente sobre este assunto, a investigação deste tema pauta-se por concisão e objetividade. Logo, na medida do possível, somente os tópicos essenciais ao propósito desta pesquisa foram aqui organizados.

Sabe-se que os temas tratados até este ponto do trabalho não são herméticos. Várias vezes destacaram-se as ligações com diversas áreas das ciências sociais aplicadas. Com o orçamento público não é diferente. Giacomoni também tem este entendimento quando discorre sobre administração orçamentária. Para ele, “orçamento governamental não é ainda uma disciplina. É uma área de estudos que interessa a várias disciplinas, o que garante ao orçamento suas diferentes naturezas: política, econômica, administrativa, contábil, financeira (GIACOMONI, p.54, 2012).

“Ao ver o orçamento como o resultado do processo de avaliação de demandas e de escolhas entre alternativas ressalta-se a sua natureza política. Se destacadas as questões fiscais – receitas, despesas, déficits e dívidas – é a natureza econômica do orçamento que aflora. O orçamento como a lei que estima a receita e autoriza tetos de despesa define a sua

natureza jurídica. Ver o orçamento como plano das realizações da administração pública é chamar a atenção para o seu importante papel como instrumento de gestão, de administração. Ao antecipar os fluxos de arrecadação e de pagamento o orçamento é, portanto, um instrumento financeiro. Há, igualmente, uma natureza contábil no orçamento, quando, por meio das contas, antecipa o resultado patrimonial e global da gestão” (GIACOMONI, p. 54, 2012).

A visão que se procura passar aqui é a do orçamento como ferramenta útil ao planejamento, à execução, ao controle, à transparência das atividades estatais. Inicia-se com uma breve compilação doutrinária e em seguida prova-se que por meio da estrutura por programas, utilizada no orçamento público brasileiro, é possível ganhos no controle externo de renúncias fiscais sob a ótica da efetividade e da eficiência econômica.

Uma definição inicial de orçamento é dada por Roberto Bocaccio Pisticelli. Para o referenciado autor, “a ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados” (PISTICELLI, p. 42, 2004).

Para Matias-Pereira, o “orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do governo. Visa permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seus custos em relação ao setor privado da economia” (MATIAS-PEREIRA, p. 246, 2006).

Ou seja, no que diz respeito a escolhas alocativas, Matias-Pereira (2006) destaca o aspecto político do orçamento. Isso acontece por ele funcionar, durante a fase de elaboração, como o mecanismo para manifestação das preferências da sociedade em relação à origem e destinação dos recursos. Outra face presente no orçamento é a de instrumento de fiscalização e controle econômico-financeiro, já que se presta à avaliação dos resultados das políticas econômica e fiscal conduzidas pelo Executivo. Estas duas tarefas são realizadas pela própria sociedade, mas, principalmente, por meio da representação que ela selecionou para poder Legislativo.

Já se discutiu que a alocação dos recursos públicos distorce as relações econômicas do mercado, quase sempre diminuindo a eficiência

deste. Além disso, por questões políticas de toda espécie, haverá sempre setores mais favorecidos do que outros pela ação governamental. Por conta destas características, a decisão sobre a origem e a aplicação de recursos requer análise técnica, voltada para aspectos econômicos e disponibilidades de caixa, e julgamento político, para harmonizar contendas e diminuir elucubrações. O resultado final é um acordo multilateral sobre a programação da atividade financeira do governo, acordo esse que envolve diversos órgãos do Executivo, principalmente o órgão central da orçamentação, e o Poder Legislativo.

Procurando referências na história, tem-se informação de que a primeira utilização do orçamento apontada pela doutrina ocorreu na Inglaterra em 1217. Naquele momento o destaque foi para o caráter político presente no orçamento, pois a ação da nobreza teve como propósito limitar o poder discricionário do rei em matéria tributária. Já no “decorrer do século XIX, o orçamento público inglês foi sendo aperfeiçoado e valorizado como instrumento básico da política econômica e financeira do Estado. A trajetória do orçamento inglês é especialmente importante em dois aspectos: primeiro, por delinear a natureza técnica e jurídica desse instrumento e, segundo, por difundir a instituição orçamentária para outros países” (GIACOMONI, p. 33, 2012).

Nesta pequena introdução ao tema, é possível notar a dificuldade de separar questões econômicas de questões políticas, quando o tema for orçamento público. Há momentos no cotidiano de uma nação nos quais não se consegue distinguir qual delas é a verdadeira justificativa para as ações tomadas nas altas instâncias decisórias. Esta coexistência das duas forças, política e econômica, é bastante perceptível, principalmente, nas discussões tributárias e orçamentárias. Com respeito da política processual, que antecede a aprovação de cada novo orçamento, se tentará deixá-la à parte deste estudo. Ganhará destaque, aqui, o papel do orçamento como instrumento de atuação nos sistemas econômico e fiscal como ferramenta prática diária.

### **2.5.13 Classificação orçamentária**

Para Burkhead, “os dados orçamentários de despesas e receitas devem ser organizados, de tal forma que a sua significação possa ser entendida e que comparações possam ser feitas facilmente. A classificação orçamentária é um meio de observação e dá à informação sobre operações governamentais forma e estrutura essenciais à análise e inferência”. E, mais adiante, complementa: “a classificação é a chave estrutural para a organização consciente do orçamento do Governo”. (BURKHEAD, p.145, 1971)

Segundo Sanches, as formas de classificação orçamentária são “recursos destinados à sistematização dos documentos orçamentários sob várias perspectivas, a fim de que estes cumpram as suas várias finalidades – de instrumentos de: formulação de políticas públicas, de planejamento e programação, de gerência e administração, de controle e avaliação, etc. -, se revistam da maior transparência possível, permitam a comparação das programações de vários exercícios e definam responsabilidades e limites para a atuação dos agentes envolvidos na execução das ações governamentais” (SANCHES, *apud* PISTICELLI, p. 118, 2004).

Na década de 1960, a Lei nº 4.320 representou um marco histórico para o ramo do direito e para a ciência das finanças públicas, pois promoveu, além da padronização de conceitos, a aplicação das classificações orçamentárias em âmbito nacional. Seguindo o movimento internacional, os processos de planejamento e de orçamento públicos têm sido objeto de modificações com vistas ao seu aprimoramento, como já salientamos. A Reforma Gerencial no final da década de 1990 promoveu a integração do Plano Plurianual com o orçamento, consolidou de vez a prática do Orçamento-Programa, o que permitiu avançar ao Orçamento por Desempenho. As classificações orçamentárias receberam modificações importantes, como parte desse processo de evolução.

Giacomoni salienta que “é provável que, no futuro, venha a ser criado um novo critério classificatório nos orçamentos públicos: o da regionalização da despesa. Essa iniciativa visaria atender ao mandamento constitucional [art. 165, §7º] que determina que tanto o orçamento fiscal como o orçamento de investimentos das empresas estatais, compatibilizados com o plano plurianual, terão a função de reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo o critério populacional” (GIACOMONI, p. 89, 2012).

Embora seja bastante razoável a previsão acima citada, a intenção, com esta dissertação de mestrado, não é a de propor um novo critério classificatório. Quer-se, sim, apresentar como possível a verificação da eficiência econômica de renúncias fiscais por intermédio das ferramentas de gestão hoje disponíveis para o Sistema de Controle Externo da Administração de Santa Catarina.

Muita informação é produzida na atualidade, mas nem toda esta produção é utilizada como poderia ou deveria. Organizar esta informação de maneira adequada para posterior uso pelas Cortes de Contas parece mais simples do que a criação de um sistema revolucionário de classificação orçamentária de despesas e de receitas.

É bastante lógico aceitar que diferentes abordagens orçamentárias têm propósitos variados. Também por isso, cada uma destas filosofias

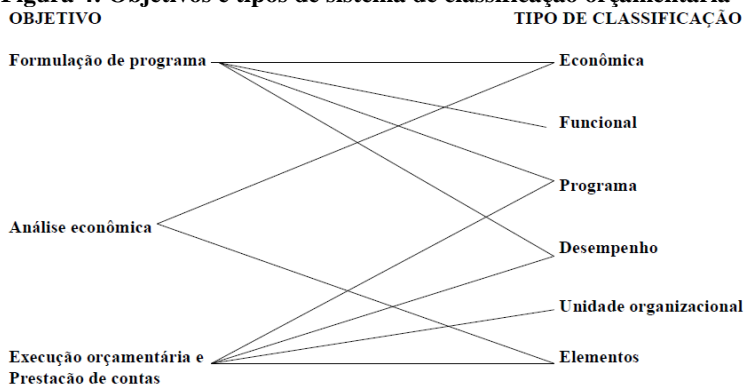
orçamentárias influencia a estrutura e organização do sistema de classificação. Por exemplo, a ideia da orçamentação por conformidade concentra-se em assegurar que a arrecadação e utilização dos recursos sejam consistentes com o princípio estrito da legalidade. Isso leva a necessidade de uma classificação exata das transações e das organizações responsáveis pelo recebimento de receitas ou assunção despesas.

Empreendendo a favor do princípio da eficiência, “as classificações institucional, funcional e por programas têm, pelo visto, grande utilidade no plano administrativo-gerencial, pois alimentam com informações as etapas de programação, tomada de decisões, execução, avaliação e controle. Já a classificação por categorias econômicas cumpre função bem distinta. Seu papel é dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre a economia” (GIACOMONI, p. 109, 2012).

“Desta forma, a aplicação adequada da estrutura programática e das classificações orçamentárias tem como resultado a configuração do orçamento, o qual evidenciará: o que será implementado; para que os recursos serão alocados; qual o produto (finalidade, resultados esperados, serviços e bens a serem obtidos); quem, na administração pública, é o responsável pela programação; quais os insumos utilizados ou adquiridos na implantação; e em que área de ação governamental a despesa será realizada” (PISTICELLI, p. 119, 2004).

A Figura 4 mostra como as classificações orçamentárias podem atender a diversos objetivos governamentais.

**Figura 4: Objetivos e tipos de sistema de classificação orçamentária**



Fonte: Burkhead (1971).

### 2.5.13.1 Classificação institucional

Cabe agora, então, verificar-se as características presentes em algumas classificações orçamentárias a fim de apontar qual delas será mais



útil a este trabalho. Inicia-se o exame com a mais conhecida delas, a Institucional (chamada também de Unidade Organizacional) e se dará mais profundidade àquelas pertinentes à avaliação de desempenho governamental.

“A classificação institucional, também chamada departamental é, provavelmente, a mais antiga das classificações da despesa orçamentária. Sua finalidade principal é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária. É um critério classificatório indispensável para a fixação de responsabilidades e os consequentes controles e avaliações” (GIACOMONI, p. 90, 2012).

Esta classificação “agrupa as despesas conforme as instituições autorizadas a realizá-las, relacionando os órgãos da administração pública direta ou indireta responsáveis pela dotação aprovada” (ALBUQUERQUE; FEIJÓ; MEDEIROS, p.291, 2008). Entretanto, esta classificação não permite que se tenha uma visão sistêmica dos gastos do governo e dos serviços que deve entregar à população.

### **2.5.13.2 Classificação funcional**

Esta lacuna gerada pela ausência de visão global pode ser suprida, por exemplo, com a Classificação funcional. Isso ocorre, pois sua “finalidade principal é fornecer as bases para apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado” (GIACOMONI, p. 95, 2012). Para Burkhead, “a classificação funcional pode ser chamada *classificação para o cidadão*, uma vez que proporciona informações gerais sobre as operações do governo, que podem ser apresentadas em uma espécie de *orçamento resumido*” (BURKHEAD, 1971, p. 149)

A classificação funcional tem sua utilidade mais relevante no plano sintético, isto é, propicia informações sobre o volume das despesas em nível de agregação bastante alto. Assim, o orçamento da União mostra o volume de recursos aplicados em cada subfunção, por exemplo, sem, no entanto, dar indicação sobre as realizações a serem efetivadas (GIACOMONI, p. 95, 2012).

Esta classificação “diz respeito principalmente às despesas governamentais e se destina a facilitar a formulação de programas ao nível do chefe do Executivo e ao nível da revisão Legislativa. A classificação por função estabelece, do lado da despesa, os programas gerais que o Governo está realizando em termos de grupos econômicos ou de interesses atendidos” (BURKHEAD, p. 149, 2010).

### **2.5.13.3 Classificação funcional-programática**

Como existia na Lei 4.320 a possibilidade de atualização das classificações por parte do Executivo sem consulta ao Poder Legislativo. Assim ele o fez a partir de 1974. Juntou a classificação funcional à programática e criou, então, a classificação funcional-programática.

Esta classificação opera pela associação das classificações funcional e por programa. Para a mescla dos dois sistemas “a categoria *função* foi mantida e teve seu número ampliado para 16. A categoria *subfunção* desapareceu e em seu lugar surgiram os programas, que se subdividem em subprogramas e estes em projetos e atividades” (GIACOMONI, p. 95, 2012).

Os níveis de agregação da classificação funcional-programática são cinco: função, programa, subprograma, projeto e atividade. Cada função é desdobrada em programas, que, por sua vez, são subdivididos em subprogramas, na sequência em projetos e atividades. Esta classificação, com suas diversas categorias de agregação, traz muitos benefícios, como acima já citamos, sobretudo por permitir a visão global das ações do governo.

As funções são, então, constituídas pela divisão, em grandes linhas, das áreas de atuação do governo. Os programas são o cerne desta sistemática. Os subprogramas são partes dos programas; representam objetivos parciais buscados pelo governo por meio do orçamento. Já os projetos e atividades são os instrumentos que, no nível de programação, viabilizam operacionalmente a consecução dos objetivos dos programas. Os conceitos de projetos e atividades esclarecem que o programa, ao evidenciar os objetivos a serem atingidos com a execução do orçamento, constitui-se na categoria mais importante para todas as fases, planejamento, execução, controle e avaliação (GIACOMONI, p. 97, 2012).

Esta classificação vigorou até o exercício de 1999, para os orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal, e até o exercício de 2001 para os orçamentos municipais (GIACOMONI, p. 100, 2012). A partir de então, por determinação do Governo Federal, retornou-se à classificação por funções, em número de 9, e subfunções independente da classificação por programas.

### **2.5.13.4 Classificação por programas**

“Considerada a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, a finalidade básica da classificação por programas é demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade. Esse critério surgiu visando permitir o cumprimento das novas

funções do orçamento, em especial a representação do programa de trabalho” (GIACOMONI, p.100, 2012).

Um programa é um conjunto de iniciativas que atendem aos objetivos específicos de uma política do governo, como educação profissionalizante, vigilância de fronteiras. Em contraste com a classificação funcional, a classificação por programa leva em conta os objetivos das políticas do governo e como estas políticas são implementadas. Cada programa se subdivide em subprogramas, projetos, atividades, operações especiais e ainda ações não orçamentárias. Por exemplo, a atividade de vacinação de rebanhos suínos poderia ser parte de um programa para expansão de exportações.

“Principal categoria da nova concepção, o *programa* é estruturado visando ao alcance de objetivos concretos pretendidos pela administração pública. Nesse sentido, os *programas* não podem mais ser traduzidos por títulos padronizados, como ocorria na classificação funcional-programática, e passam a ser estabelecidos em atos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (GIACOMONI, p. 100, 2012).

Classificação dos gastos por programa pode servir a duas finalidades: (i) identificar e clarificar as metas e objetivos de gastos do governo e (ii) monitorar o desempenho operacional por meio de indicadores de desempenho, que podem estar relacionados com insumos (entradas, *inputs*) ou produtos (saídas, *outputs*). A classificação por programa pode contribuir para melhorar transparência e responsabilização, e ajuda a relacionar entradas com objetivos ou produtos obtidos.

Pisticelli afirma que “há convergência entre as estruturas do PPA e do orçamento anual por meio do programa, que é uma espécie de 'módulo' comum integrador entre ambos: o plano termina no programa e o orçamento começa nele” (PISTICELLI, p. 122, 2004).

Esta ideia também consta na Mensagem Presidencial encaminhada ao Congresso Nacional junto com o PPA 2008-2011:

O elemento organizativo central do PPA é o Programa, entendido como um conjunto articulado de ações orçamentárias, na forma de projetos, atividades e operações especiais, e ações não orçamentárias, com intuito de alcançar um objetivo específico. Os programas estruturam o planejamento da ação governamental para promover mudanças em uma realidade concreta sobre a qual o Programa intervém, ou para evitar que situações ocorram de modo a gerar resultados sociais indesejáveis. Os programas também funcionam como unidades de integração entre o planejamento e o orçamento. O fato de que todos os eventos do

ciclo de gestão do Governo Federal estão ligados a programas garante maior eficácia à gestão pública. Os programas funcionam como elementos integradores do processo de planejamento e orçamento, ao estabelecerem uma linguagem comum para o PPA, a definição de prioridades e metas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a elaboração dos Orçamentos Anuais e a programação financeira.

O êxito na execução do Plano é expresso pela evolução de indicadores, que possibilitam a avaliação da atuação governamental em cada programa, e do conjunto de programas por meio dos indicadores associados aos objetivos do governo. Dessa forma, pretende-se assegurar a convergência dos meios na direção dos objetivos a alcançar (BRASIL, p.41, 2007).

“O número total de *programas* foi drasticamente reduzido. Dos mais de 200 *programas finalísticos* que constaram do último PPA [2004-2007], o novo plano traz apenas 65 *programas temáticos*. Nessa concepção, o *programa* perde a sua característica de instrumento de organização da ação governamental e passa a ser, principalmente, um rótulo representativo de finalidades da administração pública. Vários novos *programas* se confundem com tradicionais funções ou subfunções, ou seja, classificações que agregam, por finalidades, áreas de despesas governamentais. Por exemplo, entre os novos *programas* têm-se os seguintes: “Previdência Social”, “Agricultura Familiar”, “Educação Básica”, “Educação Superior”, “Trabalho, Emprego e Renda”, “Segurança Pública”, “Turismo”, “Comércio e Serviços”, “Comércio Exterior”, “Micro e Pequenas Empresas”, “Defesa Agropecuária”, “Transporte Rodoviário”, “Transporte Ferroviário”, entre outros” (GIACOMONI, p. 105, 2012).

Cabe um último destaque a respeito da cultura organizacional presente nesta seara da administração pública. Ao estabelecer uma classificação por programa atribui-se responsabilidade, para gerir programas e suportar seus resultados, a unidades específicas do ente público em questão. Nisso, a abordagem programática tem a vantagem de encorajar gestores destas unidades a definirem objetivos com clareza e perseguirem com motivação os resultados planejados. Importante que as metas demandem esforço e que sejam viáveis.

Esta, então, é a essência da classificação orçamentária de despesa vigente no Brasil. A qual, junta-se à classificação funcional para obtenção de um nível superior de agregação. Tem-se, desta forma, a Classificação Funcional e por Programas que orienta a elaboração dos orçamentos e planos governamentais.

Nota-se que esta estrutura é concebida e atende aos objetivos de responsabilização e transparência das ações governamentais. Também propicia formas de mensuração dos resultados e dos recursos envolvidos em programas, projeto, atividades ou operações especiais. Portanto, vê-se mais adiante que a classificação funcional e por programas está adequada aos objetivos deste trabalho não sendo necessária qualquer inovação nas ferramentas contábeis e financeiras já existentes para que se chegue ao resultado pretendido.

#### **2.5.14 Orçamento por desempenho e Orçamento-programa**

Se antes se tratou da parte estrutural do orçamento com o assunto classificação orçamentária, agora é o momento de se observar esta ferramenta prática sob um olhar mais amplo, sistêmico; tempo de examinar pelo prisma do nível estratégico de gestão. Vê-se, então, por este ângulo, como o orçamento público pode atender aos planos de curto, de médio e de longo prazo dos governos e do próprio Estado.

A existência de uma teoria orçamentária gira em torno do debate sobre as razões que conduzem à aplicação de recursos em certa atividade ao invés de alocá-los em uma atividade alternativa. É o dilema comum na seara econômica e na análise de investimentos; não poderia ser diferente nas finanças estatais. Ante a este problema de escolhas, *trade-off*, diversos modelos vêm sendo elaborados e testados com vistas a auxiliar na tomada da melhor decisão, ou seja, da decisão mais eficiente sob o ponto de vista econômico e social. Como resultado desta discussão tem-se o orçamento por desempenho, ou orçamento-programa.

O conceito de orçamento orientado para o desempenho não é coisa nova. Há muito se utiliza o orçamento público como meio de planejamento, gerenciamento, controle de atividades. Os Estados Unidos da América utilizaram esta ferramenta já na Segunda Guerra Mundial; e, a partir da década de 1950, o conceito de orçamento de desempenho, que incluía informações sobre *performance* e custos por programa por unidade organizacional, se tornou público. Esta experiência de aprimorar os resultados na área pública por intermédio do orçamento foi denominada PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*). Sua evolução levou “ao Orçamento-programa, até chegar, na atualidade, ao denominado Orçamento por Desempenho” (MATIAS-PEREIRA, p. 239, 2006).

Por sua vez, James Giacomoni afirma que o Orçamento-programa genuíno é fruto de “um conjunto de conceitos e disposições técnicas sistematizado originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU)”. E acrescenta: “a concepção básica desse sistema foi extraída da experiência federal americana obtida com a implantação do Orçamento de desempenho

(*performance budget*), sistema pioneiramente experimentado durante a Segunda Guerra Mundial e recomendado pela Primeira (1949) e pela Segunda Comissão Hoover (1955) para adoção por todo o serviço público” (GIACOMONI, p. 161, 2012).

E ainda, Giacomoni alerta que “o modelo de Orçamento-programa decorrente daqueles esforços iniciais não deve ser confundido com outro que, sob a mesma denominação – *program budgeting*, foi implantado por Robert McNamara na Secretaria de Defesa e estendido pelo presidente Johnson, em 1965, ao restante da administração federal civil sob o rótulo de Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (*Planning, Programming, Budgeting System – PPBS*) (GIACOMONI, p. 161, 2012).

Entretanto, Jesse Burkhead relata que “algumas das reformas que são hoje denominadas orçamento de desempenho têm seus antecedentes nas práticas orçamentárias de muitos anos atrás. A primeira dessas foi a experiência com orçamentos à base de custos do Burgo de Richmond, municipalidade de Nova Iorque, nos anos de 1913-1915” (BURKHEAD, p.175, 1971).

Outra questão polêmica envolvendo sua origem trata de que, nos primórdios, a nomenclatura de Orçamento-programa e a do Orçamento por desempenho já se confundiam. A publicação de 1965, de responsabilidade das Nações Unidas, que segundo James Giacomoni foi precursora desta linha de metodológica, chamava-se *Manual for Program and Performance Budgeting* e mantinha as duas palavras-chave: *performance e program*. Quando o manual foi traduzido para o português, o tradutor José Teixeira Machado Jr. preferiu adotar o termo *realizações* invés de *desempenho* (GIACOMONI, p. 161, 2012).

A despeito destas discussões e de qual autor traz informação mais segura, basta saber-se que estas nomenclaturas ou muito se confundem ou têm a mesma gênese. Trazem-se estas três referências, que se complementam e também se contradizem, para iniciar-se o estudo mais profundo sobre certos aspectos deste tipo de orçamentação, que será base para a parte do estudo prático.

Um destes aspectos é que o modelo de orçamento-programa, por desempenho, pode ser mais claramente apresentado como uma forma de planejar dispêndios e receitas na qual os recursos alocados são confrontados com os produtos mensuráveis em termos de políticas públicas. Deste modo, é possível obter informações que auxiliam o processo de tomada de decisão tanto nas fases de planejamento (simultânea ao controle prévio), de execução (quando sempre cabe controle, e por isso chama-se controle concomitante) e de conclusão do projeto (controle posterior).

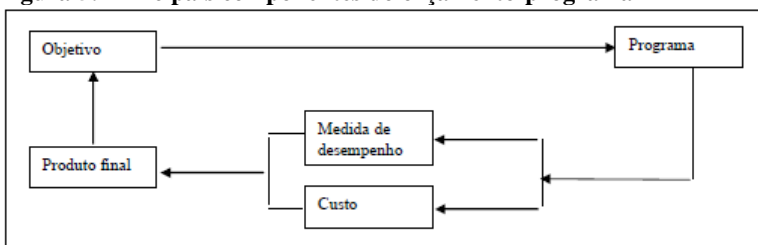
É nítido, para muitos pesquisadores, que “o Orçamento por Desempenho é resultado dos esforços para controlar os gastos públicos no bojo das reformas na nova gestão pública (*New Public Management*), que vem sendo implementada em grande parte no mundo, com destaque para os países 'anglo-saxões', em especial os Estados Unidos e a Grã-Bretanha, a partir da década de 1980” (MATIAS-PEREIRA, p. 240, 2006).

Visto o alinhamento do orçamento por desempenho à eficiência e à efetividade da ação estatal e toda a teoria administrativa por trás deste parâmetro, podem-se conferir outros aspectos, notadamente aqueles relacionados às finanças. Ainda segundo Matias-Pereira, as principais características da nova técnica de orçamento são: “agregação de todos os custos associados ao resultado, observando o número de agências envolvidas na sua produção; definição de resultados em termos de indicadores para avaliação da qualidade de bens entregues à sociedade, de forma análoga ao que é feito no setor privado; ênfase nos custos totais, inclusive nos indiretos; comparação com atual nível de produto para medir a eficiência e a efetividade” (MATIAS-PEREIRA, p. 243, 2006).

Complementa-se esta caracterização com auxílio de James Giacomoni. Para ele “um orçamento de desempenho é aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa” (GIACOMONI, p. 59, 2012).

Portanto, pelas características acima descritas do orçamento por desempenho, pelos objetivos e pelo cenário para o qual ele foi desenvolvido, vê-se que esta é uma ferramenta apta à boa gestão dos recursos públicos, sobretudo para verificação de aspectos econômicos de programas, projetos ou atividades de governo. Logo, servem também para planejamento, gerenciamento e controle de benefícios fiscais concedidos por um ente estatal. E, para que isso seja mais simples e organizado bastaria, ante o investigado e racionalizado até este ponto, agrupar todas as renúncias concedidas, ou a conceder, dentro de um mesmo programa. Por exemplo: “Programa de Incentivos Fiscais Catarinense, 2014-2018”. Logo mais se retornará a esta proposição.

O esquema abaixo é apresentado por Giacomoni e demonstra a lógica simples contida na organização de ações por intermédio de um programa. Pode ser aplicada a governos, associações, igrejas, eventos.

**Figura 5: Principais componentes do orçamento-programa**

Fonte: Giacomoni, p. 163, 2012.

## 2.6 Resumo da parte teórica

Refletindo-se sobre o novo modo de pensar e agir para bem da Administração Pública brasileira e com o exemplo da Figura 5, de lógica simples, a qual precede este novo item, encerra-se a parte da pesquisa na qual se busca fundamentação teórica para a realização do trabalho de campo. Partiu-se da ambientação aos temas Teoria das Organizações, Finanças e Administração Pública para se caracterizar o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e a responsabilidade delegada a este órgão para verificação da correta aplicação de recursos públicos.

Dando sequência ao levantamento teórico, o passo seguinte foi provar a iminência do uso de novos conceitos na Administração Pública brasileira. Tais conceitos são referentes à avaliação de desempenho econômico usados nas organizações privadas e que já se encontram expressos na legislação nacional. Falta, entretanto, compreendê-los e dar-lhes efetividade. Conceitos de eficiência, de Estado organizador e promotor do desenvolvimento já estão consolidados, pioneiramente, em alguns órgãos públicos de excelência, como o Tribunal de Contas da União, por exemplo.

Em outros órgãos, sua inserção aos processos e referência para um sem número de avaliações é questão irreversível. Não se percebe focos isolados ou resistências filosóficas à implantação de um novo enfoque na gestão pública catarinense. Mas sim, que as dificuldades inerentes à mudança são reflexos da adaptação cultural de toda a sociedade a uma nova forma de pensar e conduzir o Estado.

Isso firmado, o momento posterior do levantamento teórico trouxe ferramentas contábeis, financeiras, econômicas, de auditoria, orçamentárias, para auxiliar na verificação dos novos parâmetros prezados pela sociedade e Administração Pública. Rompido o paradigma burocrático de atenção ao formalismo e apresentadas maneiras de verificar, quantificar e qualificar aqueles novos parâmetros, o passo seguinte é reunir este conjunto de informações em uma tarefa de ordem prática.





### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse capítulo apresenta os instrumentos e procedimentos adotados durante a pesquisa a fim de atingir o objetivo proposto, qual seja: propor um método para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina verificar o atendimento ao princípio constitucional da eficiência no controle de renúncias fiscais. Ou seja, aqui se descreve o método pelo qual foram encontradas formas de atender ou desafio inicial desta pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi, “pesquisar não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos”, (...). “A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento técnico ou científico, e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais” (LAKATOS; MARCONI, p.15, 2006).

Busca-se prioritariamente com a descrição da metodologia empregada permitir que outros refaçam o mesmo caminho aqui percorrido e cheguem à mesma resposta. Desta forma, se estará diante de uma pesquisa científica e não de um objeto do acaso.

Em o Discurso Sobre o Método, Descartes faz considerações acerca das ciências e do bom senso humano. Diz ele que “a multiplicidade de nossas opiniões não deriva do fato de uns serem mais razoáveis do que outros, porém somente do fato de encaminharmos nosso pensamento por diversos caminhos e não levarmos em conta as mesmas coisas”. (...) “Os que caminham muito vagarosamente podem adiantar muito mais, se prosseguirem sempre em seu caminho reto, do que os que correm e dele se afastam” (DESCARTES, p.13, 1978).

Da mesma forma, Demo define a metodologia como a preocupação instrumental de uma pesquisa científica. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos utilizados para se fazer ciência. Para ele, a finalidade da ciência é tratar a realidade de forma teórica e prática, e, para tal, existem diversos caminhos. Destes caminhos trata a metodologia (DEMO, 2001).

Para Lakatos e Marconi, “todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos”, que, segundo estas autoras, constituem “o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista” (LAKATOS; MARCONI, p. 83, 2006).

Assim, o que expõe nesta parte do trabalho é o método utilizado na parte prática da pesquisa: um procedimento regular e passível de ser

repetido para se alcançar algum objetivo muito próximo ou assemelhado ao aqui atingido.

### **3.1 Caracterização da Pesquisa**

A investigação científica depende de um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos para que seus objetivos sejam atingidos: os métodos científicos (GIL, p.26, 2010).

Característica básica desta pesquisa é o uso do método indutivo. Segundo Gil, “o método indutivo parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares. De acordo com o raciocínio indutivo, a generalização não deve ser buscada aprioristicamente, mas constatada a partir da observação de casos concretos suficientemente confirmadores dessa realidade” (GIL, p.9, 2008).

Inicialmente, o trabalho desta pesquisa foi desenhar um panorama da cultura organizacional da atual administração pública brasileira e das inovações tecnológicas que o circunda. Inovações presentes na sociedade, nas organizações privadas e também em certos órgãos da Administração. São técnicas em termos financeiros, contábeis, de auditoria, de interpretação normativa, políticos. Esta foi a tônica do levantamento bibliográfico.

Por sua vez, a parte prática que sucede este tópico de indicações metodológicas tem a intenção acima tratada por Gil: inferir por indução, a partir da avaliação de um programa real de benefícios tributários, a possibilidade de controle mais incisivo sobre eficiência, efetividade e outros parâmetros substantivos presentes em uma concessão de renúncia fiscal. Isso feito, será apresentado um método apto a ser utilizado pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para controle qualitativo e quantitativo de benefícios tributários.

Replicar este método para outras Cortes de Contas, ou seja, generalizá-lo seria um estágio mais avançado de pesquisa, sobretudo considerando aspectos sócio-culturais de outras Unidades Federativas brasileiras; o que escapa do objetivo desta pesquisa.

### **3.2 Classificação da Pesquisa**

Há diversos critérios para classificação de uma pesquisa. E, mesmo diante de tantas categorias, é possível que se crie ainda outro modo de identificação de uma pesquisa. Como nenhum ser ou objeto é exatamente igual a outro, no máximo semelhante, também não são iguais as pesquisas. Para não se iniciar aqui digressão accidental que levaria a novo

estudo, segue-se a classificação proposta por Gil em seu livro “Como elaborar Projeto de Pesquisa”, 5ª edição, 2010.

Assim, quanto à finalidade, trata-se de uma pesquisa aplicada, pois este tipo é voltado “à aquisição de conhecimento com vistas à aplicação em uma situação específica” (GIL, p. 27, 2010). Quanto “aos seus objetivos mais gerais, ou propósitos, as pesquisas podem ser classificadas em exploratórias, descritivas e explicativas”. Esta pesquisa é de caráter descritivo, porque tem como objetivo a descrição de característica de determinada população. Também por ter como finalidade a identificação de possíveis relações entre variáveis presentes no caso em análise (GIL, p.27, 2010).

“Para que se possa avaliar a qualidade dos dados de uma pesquisa, torna-se necessário saber como os dados foram obtidos, bem como os procedimentos adotados em sua análise e interpretação. Daí o surgimento de sistemas que classificam as pesquisas segundo a natureza dos dados (pesquisa quantitativa e qualitativa), o ambiente em que estes são coletados (pesquisa de campo ou de laboratório), o grau de controle das variáveis (experimental e não experimental) etc.” (GIL, p.28, 2010). Assim, quanto à obtenção e tratamento dos dados empregados, esta pesquisa é de natureza qualitativa e quantitativa simultaneamente, não experimental, cujos dados foram obtidos no campo.

Além disso, pode-se ainda classificar esta pesquisa como bibliográfica, já que foi elaborada com base em material publicado, que incluem livros, artigos, dissertações, teses, anais de eventos científicos além de material disponível na internet (GIL, p.29, 2010).

Traços da pesquisa bibliográfica estão presentes tanto na coleta de informações que serviram para a organização do referencial teórico mais adequado quanto de dados que servirão à verificação prática do estudo. Nesta parte prática utilizou-se “múltiplas as técnicas de coleta de dados. Isto é importante para garantir a profundidade necessária ao estudo e a inserção do caso em seu contexto, bem como para conferir maior credibilidade aos resultados” (GIL, p.119, 2010).

### **3.3 Delineamento da Pesquisa**

O delineamento da pesquisa “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados. Entre os aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas” (GIL, p.49, 2008).

Para Agresti e Finlay, “o delineamento se refere ao planejamento de como obter dados. Para um levantamento de dados, por exemplo, os

aspectos do delineamento especificariam como selecionar as pessoas a serem entrevistadas e como construir o questionário a ser administrado” (AGRESTI; FINLAY, p.19, 2012).

No momento no qual a pesquisa recorreu à fonte documental para obtenção de dados, utilizou-se técnicas de interpretação gramatical e sistemática dos textos normativos. A meta é a compreensão do conteúdo das sentenças e do propósito original do programa de renúncias fiscais Pró-Emprego. Somente depois de se interpretar um ato público, é possível compreender as razões que o acompanham. E, no caso em tela, o ato inicia-se com textos legais.

Para Aquino, “texto é um conjunto harmônico de elementos, associados entre si por processos de coordenação ou subordinação. Os fonemas (sons da fala), representados graficamente pelas letras, se unem constituindo as palavras. Estas, por sua vez, ligam-se para formar as orações, que passam a se agrupar constituindo os períodos. A reunião de períodos dá origem aos parágrafos. Estes também se unem, e temos então o conjunto final, que é o texto” (AQUINO, p.14, 2006). Vê-se, então, o objeto da interpretação gramatical realizada: o texto normativo, no qual se apóia o programa de governo apreciado e traz um conjunto de informações gráficas com determinada intenção.

Além da interpretação gramatical, a técnica de interpretação sistemática relaciona a norma interpretada com outras concernentes ao mesmo objeto. Procura-se “comparar o dispositivo sujeito a análise com outros do mesmo diploma ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto” (MORAES, p.71, 2007b).

De maneira simplificada, o sistema normativo que envolve o programa Pró-Emprego é fundamentado na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal, na Constituição do Estado de Santa Catarina, na Lei e Decreto instituidores do programa e nas Leis orçamentárias catarinenses. Ou seja, um sistema que tem por um lado o programa Pró-Emprego e de outro lado o controle sobre este. E, para este trabalho, tem-se como elemento integrador destes dois pólos o princípio da eficiência.

Cabe ainda menção à prévia interpretação dada ao dispositivo constitucional sob a ótica da Análise Econômica do Direito, a qual subsidiariamente acompanha o raciocínio empreendido nesta pesquisa. Dallari afirma que “não basta atuar de maneira conforme a lei. Não faz sentido emperrar a Administração para dar estrito cumprimento à literalidade da lei. Agora é preciso mais: a Administração deve buscar a forma mais eficiente de cumprir a lei, deve buscar, entre as soluções teoricamente possíveis, aquela que, diante das circunstâncias do caso

concreto, permita atingir os resultados necessários à satisfação do interesse público” (DALLARI *apud* STRINGARI, p.41, 2012).

Lenza, ainda, corrobora com estas afirmações quando a tarefa é a elucidação do conteúdo das normas nas quais estão consubstanciadas as ações de governo. Para ele “a interpretação deverá levar em consideração todo o sistema. Em caso de antinomia de normas, buscar-se-á a solução do aparente conflito através de uma interpretação sistemática, orientada pelos princípios constitucionais” (LENZA, p.110, 2007). E conclui: “o hermenêuta, desta forma, levando-se em consideração a história, as ideologias, as realidades sociais, econômicas e políticas do Estado, definirá o verdadeiro significado do texto” normativo (LENZA, p.109, 2007).

Para Gil, “o elemento mais importante para identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados. Assim, podem ser definidos dois grandes grupos de delineamentos: aqueles que se valem das chamadas fontes de “papel” e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas. No primeiro grupo estão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. No segundo estão a pesquisa experimental, a pesquisa *ex-post*, o levantamento, o estudo de campo e o estudo de caso” (GIL, p.50, 2008). Nesta pesquisa o procedimento adotado para coleta de dados foi duplo: tanto fontes documentais quanto pessoas colaboraram na construção de evidências de pesquisa.

No primeiro grupo, composto por fontes documentais, a maior parte do material coletado diz respeito a dados secundários e quantitativos. A primeira forma de levantamento de material foi a pesquisa em *sites* de *internet* da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, SEFAZ, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, TCE-SC. Neste momento o objetivo foi conhecer, por uma visão geral, a quantidade e qualidade das informações disponíveis a fim de se planejar as etapas posteriores da pesquisa.

Isso é necessário, pois para passar do planejamento ao “plano operacional, são necessárias informações atualizadas sobre estrutura, funções e operações dos possíveis objetos de auditoria”. A coleta dessas informações pode ser realizada por meio de levantamento, que também é um tipo de instrumento de fiscalização usado por órgãos de controle público (BRASIL, p.13, 2010).

Haja vista o objetivo geral da pesquisa, de propor um método para auditorias realizadas pelo Órgão catarinense de Contas, a parte prática da pesquisa usa as etapas de auditoria operacional preparada pelo Tribunal de Contas da União – TCU. O Boletim produzido pelo TCU informa que “Auditoria operacional – ANOp é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações,

programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (BRASIL, p.7, 2010).

O TCU acrescenta que, “pela sua natureza, as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos” (ISSAI 3000/1.2, *apud* BRASIL, p.9, 2010). Este conceito trazido pelo TCU explicita os termos desta pesquisa há pouco levantados, que são de conferir ao órgão catarinense de controle externo modelo de verificação de desempenho das renúncias de receita.

O TCU complementa: “enquanto nas auditorias de regularidade o exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos, nas auditorias operacionais essa é uma questão mais subjetiva e pode basear-se em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado” (ISSAI 400/29, *apud* BRASIL, p.9, 2010).

A título de comparação com um método bastante utilizado em pesquisas sociais, afirma-se que uma auditoria de natureza operacional em muito se assemelha à metodologia de Estudo de Caso. Para Gil, “o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências médicas e sociais. Consiste no estudo exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos” (GIL, p.37, 2010). “Os propósitos do estudo de caso não são o de proporcionar um conhecimento preciso das características de uma população, mas sim o de proporcionar uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que influenciam ou são por ele influenciados” (GIL, p.38, 2010).

Por sua vez, Yin diz que se deve usar o estudo de caso, quando se deseja entender um fenômeno da vida real em profundidade, mas esse entendimento engloba importantes condições contextuais, altamente pertinentes ao fenômeno de estudo (YIN, p.39, 2010).

Para o TCU “as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais” (ISSAI 3000/1.2; ISSAI 400/4, *apud* BRASIL, p.9, 2010).

Como já foi dito anteriormente, depois de se conhecer, na parte teórica desta dissertação, os aspectos econômicos, financeiros e sociais promovidos pela ação financeira estatal, notadamente com suas renúncias tributárias, partiu-se para uma abordagem prática com intuito de se ratificar a teoria colacionada. Estes dois momentos da pesquisa são necessários para

identificação do contexto pertinente ao fenômeno dos gastos tributários no Estado de Santa Catarina e para entendimento global de tal fenômeno complexo da vida real em profundidade.

O fenômeno investigado é a repercussão de uma medida político-administrativa sobre variáveis econômicas e financeiras relevantes. Entender e quantificar como se repercute esta medida político-administrativa é o objetivo do controle da eficiência de renúncias fiscais por parte do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Com mais acuracidade, pode-se afirmar que, no plano material, tal medida do governo do Estado é percebida por diferentes maneiras. Para a sociedade em geral, é pela mudança do ambiente catarinense: obras na paisagem, empresários confiantes, povo desejoso por progresso. Para o grupo mais ligado aos movimentos estatais, são os indicadores financeiros e sociais as fontes primordiais de informação.

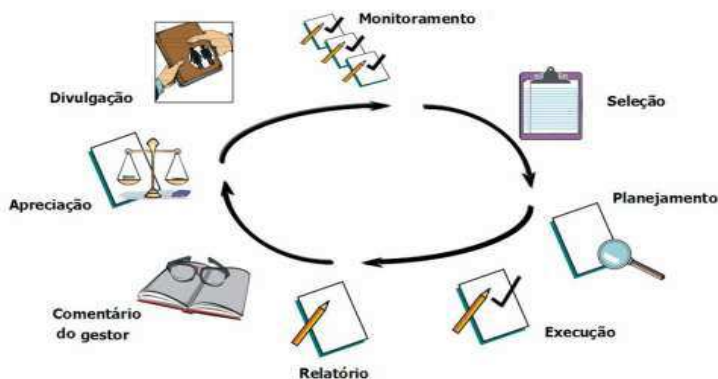
São dois os momentos distintos em que se propõem para análise da repercussão de um programa de renúncias fiscais. Espera-se, assim, criar referência e indicadores. No primeiro, descreve-se a realidade catarinense antes da concessão das renúncias. No segundo investiga-se outra realidade, após o encadeamento de muitas concessões.

Tanto o levantamento teórico quanto o estudo prático passam por vários setores do conhecimento científico. Isso se justifica pela própria atividade de auditoria, que, como já foi visto, requer domínio e habilidades amplas a fim de uma compreensão mais próxima da realidade, a qual, via de regra, é um fenômeno complexo. Aqui, ratifica-se, mais uma vez, que por esta razão se utilizará as etapas de auditorias operacionais proposta pelo TCU.

A Figura 6, abaixo, mostra sinteticamente o ciclo de auditoria operacional. Este “se inicia com o processo de seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria” (ISSAI 3000/3.1; TCU, *apud* BRASIL, 2010).



**Figura 6: Ciclo de auditoria de natureza operacional**



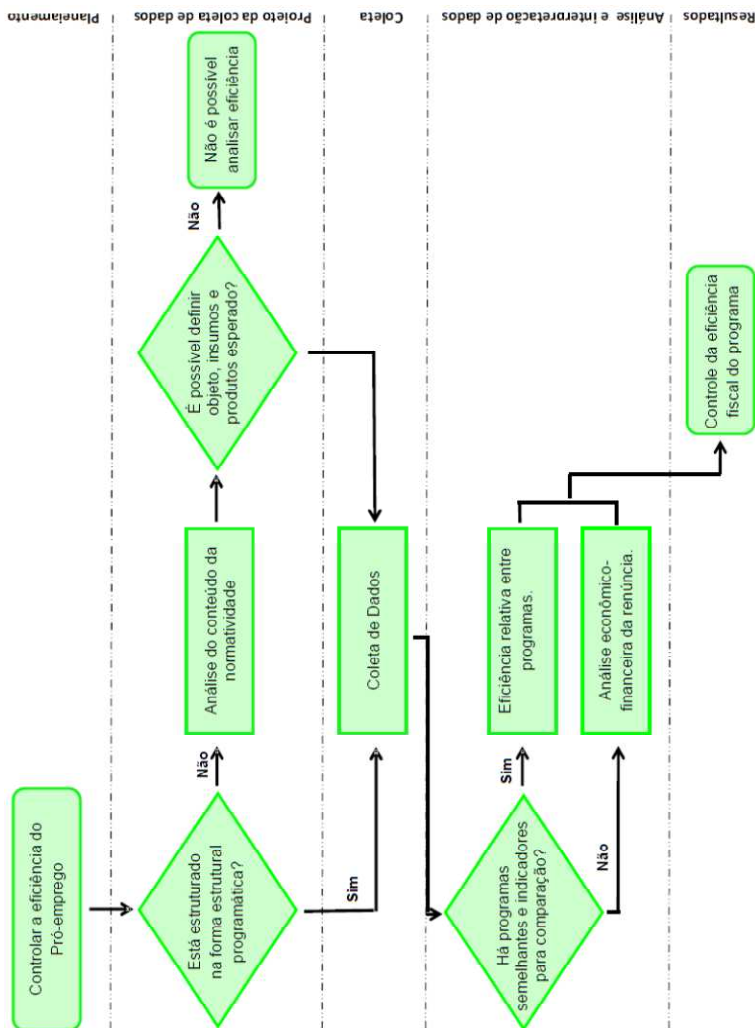
Fonte: BRASIL, p.10, 2010.

Embora siga-se aqui a maneira de efetuar auditoria operacional proposta pelo TCU, nem todas as etapas ilustradas acima farão parte deste estudo prático. Assim foi delineado, pois certos estágios estariam fora do escopo da pesquisa. Serão percorridas, então, apenas três das etapas acima, planejamento (1), execução (2) e divulgação (3), que podem ser compreendidas nos estágios assim denominados:

- 1 Planejamento;
  - 2.1 Projeto da coleta de dados;
  - 2.2 Coleta de dados;
  - 2.3 Análise e interpretação de dados; e,
- 3 Apresentação das conclusões.

Planeja-se o estudo prático desta pesquisa conforme o encadeamento de ações apresentado na Figura 7, abaixo, um fluxograma do processo. É uma proposta autêntica e elaborada com o transcorrer da fase teórica e reformulada durante o trabalho de campo. A lógica será usada neste trabalho para avaliação do programa Pró-Emprego e pode servir como subsídio para avaliação de outras concessões de renúncia fiscal.

**Figura 7: Fluxo do processo para avaliação de eficiência de renúncia fiscal**



Fonte: produção do próprio autor.

O fluxo do processo de auditoria para o programa Pró-Emprego tem início ante a necessidade de controle de eficiência de renúncia fiscal. Necessidade esta, oriunda do próprio texto constitucional, da melhor doutrina das ciências sociais e das atuais expectativas sociais. Os estágios

seguintes deste processo podem ser compreendidos analisando as seguintes premissas, todas relacionadas à ilustração precedente.

## **1 Etapa de planejamento**

**1.1** Definir objeto a ser auditado, aqui o programa Pró-Emprego.

**1.2** Planejar como obter informações necessárias e suficientes, qualidade e quantidade, para suportar conclusões.

**1.3** Definir limites para avaliação.

**1.4** Definir formas de apresentação dos resultados.

## **2 Etapa de execução**

**2.1** Projetar a Coleta de dados

Verificar, na fundamentação normativa do programa Pró-Emprego, referências para a avaliação de seu desempenho. Buscar pela descrição do programa sob a forma de classificação funcional e programática, ratificada como maneira ideal para divulgação da ação estatal a qual auxilia a atividade de controle.

Como será visto adiante, a falta da estrutura funcional e programática para o caso Pró-Emprego frustra, em parte, o plano básico da parte prática desta investigação. Pois, com este tipo de apresentação do programa, não seria necessário interpretação acerca de suas metas, produtos e insumos. Porém, a ausência desta estrutura orçamentária não inviabiliza o objetivo geral da pesquisa, que é apontar um método para Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina verificar o desempenho econômico de benefícios tributários.

Propõe-se, então, avaliação por meio de outras técnicas. E, para tanto, deve-se, inicialmente, interpretar gramática e sistematicamente a normatividade instituidora do programa Pró-Emprego.

**2.2** Coleta de dados

Obter dados, preparar evidências de auditoria e subsidiar a análise dos dados, por meio de entrevistas não estruturadas, organização, tabulação, 114emória descritiva das ações.

**2.3** Analisar e interpretar as informações produzidas.

**Efetividade:** avaliar se as mudanças nos indicadores econômico-financeiros catarinenses são efeito do programa Pró-Emprego.

**Eficiência:** avaliar a relação entre os produtos atribuídos ao programa Pró-Emprego o montante da frustração de receita tributária. Na sequência compará-la com referências práticas e teóricas coletadas.

Nesta tarefa, deve-se relacionar insumos e produtos de cada ação, subação, atividade do programa; relacionar programas de um mesmo ente público, de entes públicos distintos, comparar com terceiro setor ou iniciativa privada, verificação de empreendimento enquadrados no programa.

A meta é denotar quão próximo, ou afastado, das referências descritas o gestor do programa estaria operando; obter uma medida interna de eficiência; demonstrar os programas mais eficientes de acordo com os indicadores selecionados e estes, os mais eficientes, tornam-se referência para gestão dos demais programas.

Nessa empresa, se usará ferramentas como estimação de parâmetros, teste de hipóteses, projeções e previsões, estatística descritiva, índices, quocientes, contabilidade nacional, análise empírica, relações com informações de domínio público, entrevistas com servidores públicos e empresários catarinenses.

### 3 Etapa de divulgação

A divulgação dos resultados, ou apresentação dos resultados, procura descrever os achados de auditoria e relacioná-los com a teoria previamente colacionada nesta pesquisa. O objetivo é transmitir as conclusões do caso prático investigado por meio de relatórios, textos, tabelas, ilustrações.

Cabe se mencionar, ainda, que a tarefa de coleta de dados contou com busca de dados secundários em entrevistas e *sites* na *internet*. Foram realizadas doze entrevistas, conforme indicação abaixo.

- ✓ cinco delas com servidores da Secretaria de Fazenda de SC (dois auditores fiscais, dois diretores, um auditor de controle);
- ✓ três, com servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (um diretor, dois auditores de controle externo);
- ✓ duas, com empregados de uma empresa beneficiada com renúncia fiscal (um gerente de departamento, um contador da empresa Alpha);
- ✓ duas, com empresários do ramo de tecnologia e comércio exterior.

As entrevistas também propiciaram o conhecimento de documentos não disponíveis ao público em geral. Tratam-se de dados reais sobre o conjunto de renúncias concedidas no âmbito do Pró-Emprego até o ano de 2011 e sobre o projeto da empresa Alpha (nome fictício para um caso verdadeiro de benefício fiscal), cuja adesão ao programa também será estudada.

Na *internet*, os endereços eletrônicos governamentais brasileiros disponibilizam muitos dados confiáveis. Foram consultadas as bases das seguintes instituições.

- ✓ Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, SEFAZ;

- ✓ Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, FIESC;
- ✓ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE;
- ✓ Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, TCE-SC;
- ✓ Ministério do Trabalho e Emprego, MTE.

### 3.4 População e amostra

Ainda sob a descrição dos aspectos metodológicos inerentes a esta investigação, traz-se que “população é todo o conjunto de sujeitos de interesse em um estudo. Uma amostra é um subconjunto da população sobre a qual o estudo coleta os dados” (AGRESTI; FINLAY, p.20, 2012). Para o caso prático que sucede esta explanação metodológica, a população da pesquisa é o conjunto de renúncias fiscais concedidas pelo Governo do Estado de Santa Catarina. Deste conjunto, ou seja, dentre todas estas renúncias, selecionou-se uma amostra, o programa o Pró-Emprego.

“Para estudar os fenômenos sociais com a análise estatística, os métodos descritivos resumem os dados e os métodos inferenciais usam dados amostrais para fazer previsões sobre as populações” (AGRESTI; FINLAY, p.27, 2012). Selecionar uma amostra representativa é importante para o resultado do estudo apontar a realidade sobre a população. O método de amostragem utilizado aqui foi o método por escolha racional. Haja vista a disponibilidade de dados nas páginas eletrônicas deste governo e o acesso franco para conversa com servidores do órgão de Fazenda de SC, não houve dúvidas quanto à escolha da amostra.

Em um segundo momento, quando da avaliação de uma concessão real do benefício via programa Pró-Emprego, selecionou-se outra instituição como referência. Os mesmo motivos foram preponderantes para a decisão. Porém, neste caso, por pedido de confidencialidade desta organização, esta não será identificada. E a referência será feita, então, a empresa Alpha, nome fantasia que será utilizado a partir daqui.

### 3.5 Análise e interpretação dos dados

Segundo Yin, “a análise da evidência do estudo de caso, ou interpretação dos dados, é um dos aspectos menos desenvolvidos e mais difíceis dos estudos de caso” (YIN, p.155, 2010). Ainda sugere este autor que, “o desenvolvimento de uma explanação rica e completa, ou mesmo de uma boa descrição de seu caso, em resposta às questões iniciais, “como” e “por que”, exigirá da sua parte muito raciocínio e análise pós-computador” (YIN, p.156, 2010).

Para o TCU, “durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e

analisados. Serão selecionados aqueles que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes” (POLLITT *et al*, *apud* BRASIL, p.34, 2010).

Em anos recentes, a produção de dados, sobre cifras econômicas e financeiras, por várias agências públicas, organizações de terceiro setor, equipes privadas tem evoluído a saltos. A maior parte dessa informação se publica para fins de referência para o mundo dos negócios. Há pouco uso desta informação no trabalho particular de análise científica. Em consequência, têm-se hoje nas finanças públicas alta concentração de teorias sem dados empíricos, por um lado, e acúmulo crescente de dados sem teoria, por outro (LEONTIEF, 1988).

Na medida do possível, a cada grupo de coleta e organização de dados será correlacionada ao referencial teórico ou empírico. Espera-se com isso fundamentar o trabalho de campo, mas também evidenciar que é possível acompanhar o desempenho da economia catarinense estruturar relações do tipo causa-efeito, principalmente quando da concessão de novas renúncias fiscais. Tem-se aqui, a desafiadora “tarefa de preencher os compartimentos vazios da teoria econômica com conteúdo empírico relevante” (LEONTIEF, p.15, 1988).

As evidências coletadas durante o estudo prático recaem sobre um evento complexo, como já foi citado. Por ocorrer em uma problemática do cotidiano e por englobar várias áreas das ciências sociais, com desdobramentos a cada uma delas pertinentes, a etapa de interpretação é ainda mais complexa. Por este motivo ela será realizada por partes. A primeira mostrando como se daria o controle mais simples e transparente, via orçamento-programa. A segunda parte, por controle via finanças, que requer alguma modelagem estatística.



## **4 ESTUDO PRÁTICO: O PRÓ-EMPREGO EM SANTA CATARINA.**

O objetivo desta parte prática é mostrar a possibilidade de avaliação de programas de natureza econômica nos quais os recursos utilizados advenham de frustração de receita. Ou seja, propõem-se algumas formas, de concepção simples, para avaliação de eficiência e efetividade das ações estatais que envolvam renúncias tributárias.

Logo, diante da avaliação precisa de parâmetros econômicos presentes em renúncias fiscais e do arcabouço teórico anteriormente desenvolvido, estará provada a cientificidade dos resultados deste estudo. E mais, propõe-se um método seguro para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina ampliar o escopo de suas auditorias operacionais sobre concessão de benefícios fiscais.

A partir deste ponto, portanto, será analisado o Programa Pró-Emprego instituído pelo Governo do Estado de Santa Catarina. Conforme definido no item precedente, a parte prática está assim estruturada:

4.1 Planejamento;

4.2 Execução;

4.2.1 Projeto da coleta de dados;

4.2.1.1 Busca de referências nas Leis orçamentárias

4.2.1.2 Busca de referências na Lei e Decreto Pró-Emprego

4.2.1.3 Resumo do projeto de coleta e definição de indicadores

4.2.2 Coleta de dados;

4.2.3 Análise e interpretação dos dados;

4.3 Apresentação dos resultados;

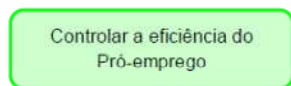
Ao final deste capítulo, propõe-se a utilização do método preparado neste caso prático em avaliações realizadas pelo Órgão de Controle Externo catarinense em auditorias operacionais de renúncias fiscais.

### **4.1 Planejamento: o programa Pró-Emprego**

O estudo prático tem início com a etapa de planejamento. Conforme anteriormente ilustrado, também segue abaixo um recorte do fluxo do processo de avaliação do programa Pró-Emprego. Aqui a etapa em discussão é a de planejamento das ações futuras para uma suposta auditoria operacional sobre o programa de renúncias fiscais do governo do Estado de Santa Catarina.



**Figura 8: Planejamento para avaliação de eficiência de renúncia fiscal**



Fonte: produção do próprio autor.

O fluxo do processo de auditoria para o programa Pró-Emprego tem início ante a necessidade de controle de eficiência de renúncia fiscal. Necessidade esta, oriunda do próprio texto constitucional, da melhor doutrina das ciências sociais e das atuais expectativas sociais. Nesta etapa, também são delineados os estágios seguintes de toda auditoria, para os quais se estimou as seguintes premissas.

### **1 Etapa de planejamento**

**1.1** Definir objeto a ser auditado, aqui o programa Pró-Emprego.

**1.2** Planejar como obter informações necessárias e suficientes, qualidade e quantidade, para suportar conclusões.

**1.3.** Definir limites para avaliação.

**1.4.** Definir formas de apresentação dos resultados.

### **2 Etapa de execução**

**2.1** Projetar a Coleta de dados

**2.1.1** Verificar, na fundamentação normativa do programa Pró-Emprego, referências para a avaliação de seu desempenho. Inicialmente, buscar pela descrição do programa sob a forma de classificação funcional e programática, ratificada como maneira ideal para divulgação da ação estatal a qual auxilia a atividade de controle.

**como:** relacionar insumos e produtos de cada ação, subação, atividade do programa; relacionar programas de um mesmo ente público, de entes públicos distintos, comparar com terceiro setor ou iniciativa privada.

**objetivo:** denotar quão próximo, ou afastado, das referências descritas o gestor do programa estaria operando; obter uma medida interna de eficiência; demonstrar os programas mais eficientes de acordo com os indicadores selecionados e estes, os mais eficientes, tornam-se referência para gestão dos demais programas.

**ferramenta:** estatística, quocientes, indicadores de domínio público.

**2.1.2** Verificar, na fundamentação normativa do programa Pró-Emprego, referências para a avaliação de seu desempenho. Interpretar gramática e sistematicamente a normatividade instituidora do programa Pró-Emprego.

**objetivo:** compreensão sistêmica do objeto e do objetivo do programa Pró-Emprego, definir objetivos, insumos e produtos desejados para produção de indicadores.

**ferramenta:** Interpretação gramatical e sistemática, tabulações, contagem de ocorrências de termos semelhantes, entrevistas com servidores públicos e empresários catarinenses para compreensão do sistema no qual se insere a legislação.

### 2.1.3 Resumo do projeto e definição de indicadores.

**objetivos:** obter referências para orientar a coleta de dados com informações que tragam evidências dos efeitos, em nível macro e microeconômico, do programa Pró-Emprego nas finanças públicas e corporativas catarinenses.

**ferramenta:** teoria econômica, financeira e contábil, modelagem matemática, estatística, econométrica.

### 2.2 Coleta de dados

**como:** entrevistas, coleta de dados em internet.

**objetivo:** obter dados, preparar evidências de auditoria e subsidiar a análise dos dados.

**ferramenta:** entrevistas não estruturadas, organização, tabulação, memória descritiva das ações.

### 2.3 Analisar e interpretar as informações produzidas.

**Objetivo 1 – efetividade:** avaliar se as mudanças nos indicadores econômico-financeiros catarinenses são efeito do programa Pró-Emprego.

**Objetivo 2 – eficiência:** avaliar a relação entre os produtos atribuídos ao programa Pró-Emprego o montante da frustração de receita tributária. Na sequência compará-la com referências práticas e teóricas coletadas.

**como:** relacionar insumos e produtos de cada ação, subação, atividade do programa; relacionar programas de um mesmo ente público, de entes públicos distintos, comparar com terceiro setor ou iniciativa privada, verificação de empreendimento enquadrados no programa.

**objetivo:** denotar quão próximo, ou afastado, das referências descritas o gestor do programa estaria operando; obter uma medida interna de eficiência; demonstrar os programas mais eficientes de acordo com os indicadores selecionados e estes, os mais eficientes, tornam-se referência para gestão dos demais programas.

**Ferramenta:** estimação de parâmetros, teste de hipóteses, projeções e previsões, estatística descritiva, índices, quocientes, contabilidade nacional, análise empírica, relações com informações de domínio público, entrevistas com servidores públicos e empresários catarinenses.

### 3 Etapa de divulgação

#### 3 Apresentar os resultados

**como:** descrever os achados de auditoria e relacioná-los com a teoria previamente colacionada nesta pesquisa.

**objetivo:** transmitir as conclusões do caso prático investigado.

**ferramenta:** relatórios, textos, tabelas, ilustrações.

Na parte metodológica, se descreveu o planejamento central deste caso prático. Naquele momento ficaram definidas a unidade de análise e algumas premissas de obtenção das informações. Segue-se, então, que o estudo prático em comento tem como objeto o programa de renúncias fiscais Pró-Emprego, criado no ano de 2006 pelo Governo do Estado de Santa Catarina. Dentre outras características, selecionou-se esta unidade para análise pela familiaridade com este ente federativo e pela ampla divulgação de dados praticada pelo Governo de Santa Catarina.

Para o TCU, “o processo de seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria. Sua importância reside na definição de um objeto que ofereça oportunidade para a realização de auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública” (BRASIL, p.11, 2010).

“O processo de seleção é necessário porque o campo de atuação do controle externo é muito amplo, se comparado aos seus recursos, que são limitados. Para decidir o que auditar, é necessário estabelecer critérios, visando orientar a aplicação de recursos e aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos” (ISSAI 200/1.21, *apud* BRASIL, p.11, 2010).

Realizado o planejamento mais global da auditoria, o próximo passo do processo de seleção da unidade de análise é definir os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria. Entre os critérios assinalados pelo TCU para seleção de objeto de auditoria estão: agregação de valor, materialidade, relevância e vulnerabilidade.

O principal critério de seleção é a capacidade de a auditoria agregar valor, por meio de sua contribuição para a avaliação e a melhoria da gestão pública. O TCU assim trata da agregação de valor à auditoria:

Agregar valor refere-se a produzir novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria. As seguintes situações podem indicar a possibilidade de a auditoria agregar valor significativo:

a) discussão sobre nova política pública ou mudança significativa na implementação de programa ou organização de ente governamental;

- b) surgimento de novas ou urgentes atividades ou mudanças de condição;
- c) escassez de auditorias anteriores ou trabalhos de outros órgãos de pesquisa ou de controle sobre o objeto de auditoria;
- d) pouco conhecimento sobre a relação causa e efeito entre a ação de governo e a solução de problemas (BRASIL, p.13, 2010).

No que diz respeito à materialidade, “o volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário. Além disso, na fiscalização da área de regulação, a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria deve ser levada em consideração” (BRASIL, p.13, 2010). É o caso do Pró-Emprego que, embora não regule diretamente qualquer atividade econômica, mostra impacto no nível do produto regional.

Ainda sobre materialidade, Afonso e Diniz alertam que os benefícios tributários representam um enorme e crescente volume de gastos dos governos. É louvável que órgãos públicos tenham passado a divulgar tais estimativas, mas é forçoso reconhecer que se carece de conhecer melhor a metodologia e memória de cálculo e, o principal, de se divulgar uma interpretação mínima sobre a estrutura e a evolução destes gastos. “O TCU é dos raros que se ocupou em alertar que renúncia é gasto e que os benefícios precisam ser calculados em sua plenitude” (AFONSO, DINIZ, p.18, 2013)

Entende-se por relevância o critério a indicar “que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e são valorizadas” (BRASIL, p.13, 2010). E, “no contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos” (ABNT, *apud* BRASIL, p.13, 2010).

A hipótese desta pesquisa é que a vigência deste programa, cujo financiamento se dá por meio de benefícios tributários destinados a certas indústrias e empreendimentos, tem provocado repercussões econômicas e sociais em todo Estado catarinense. Este processo se deu de maneira bastante singular. Portanto, tal fato posta-se como uma referência interessante para pesquisa. Por conta disso, trata-se, então, de um caso único e será analisado como caso revelador, cujo propósito é confirmar a teoria anteriormente colacionada.

Nas páginas eletrônicas do Governo catarinense, disponíveis na *internet*, vê-se que o “Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei nº

13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto nº 105, de 14 de março de 2007”. Também informam estas páginas que, “para efeitos do Programa Pró-Emprego, consideram-se empreendimentos de relevante interesse sócio-econômico aqueles representados por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do estado de Santa Catarina e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações” (SANTA CATARINA, 2013).

Aqui é possível se especular que a Fazenda catarinense planeja fomentar setores específicos da indústria, como exportador, de base tecnológica, mão-de-obra intensiva. O processo correto é o surgimento de uma proposição legislativa na base da sociedade. Também a proposta pode advir de setores mais intimamente relacionados com a economia, como é o setor industrial. Entretanto, muitas vezes a decisão alocativa sobre quais setores incentivar são meros privilégios a grupos selecionados sem qualquer apreciação técnica acurada. Espera-se que o método proposto permita esta visualização a fim de orientar os agentes políticos para melhor trato com a economia local e a coisa pública.

Continuando a referência sobre o texto divulgado na *internet*, vê-se que há prévia e individualizada análise de cada empreendimento. Pois ali é esclarecido que “os pedidos serão analisados pelo Grupo Gestor do Programa, integrado por dois representantes da Secretaria de Estado da Fazenda, um representante da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Sustentável - SDR, e um representante da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina. A análise levará em conta a repercussão do tratamento tributário recomendado sobre a economia catarinense e sobre o sistema de preços” (SANTA CATARINA, 2013).

Estas informações faz relembrar a influência do encadeamento, via multiplicador keynesiano, de novos gastos e investimentos provocados pela decisão do capitalista em aumentar estoques ou comprar novas máquinas e de como isso impacta ao longo da cadeia produtiva. Também é possível se imaginar alguma ferramenta à disposição dos órgãos de controle, tal qual a técnica proposta por Wassily Leontief em suas tabelas de análise *input-output*.

Também, parte-se do pressuposto de que, diante da massa de dados, avaliação semelhante seja possível por outros órgãos competente, caso dos sistemas de controle interno e externo, Diretoria de Auditoria da Secretaria de Fazenda e Tribunal de Contas do Estado, respectivamente.

A divulgação no *site* assim continua: “cabe ao Secretário de Estado da Fazenda, à vista do parecer emitido pelo Grupo Gestor, deferir ou

indeferir o pedido de enquadramento mediante expedição de resolução, definindo o tratamento tributário a ser dado à empresa e o prazo de vigência deste. Os procedimentos e obrigações tributárias que deverão ser cumpridos, para utilização do tratamento diferenciado pelo beneficiário, serão os ratificados pelo Secretário da Fazenda na Resolução de concessão” (SANTA CATARINA, 2013).

Ainda, “as empresas enquadradas no Programa ficarão adstritas ao tratamento tributário diferenciado a elas concedido pela referida resolução, que não será cumulativo com quaisquer outros benefícios, incentivos ou regimes especiais previstos na legislação tributária para a mesma operação ou prestação” (SANTA CATARINA, 2013).

Em linhas resumidas e direcionadas ao objetivo desta investigação, os tratamentos tributários diferenciados proporcionados às empresas que aderem ao Pró-Emprego são o diferimento, o crédito em conta gráfica, a dilação de prazo para pagamento, a redução de base de cálculo ou alíquota e a remissão. Logo, estas formas dos benefícios podem ser assim elencadas.

1) Diferimento do ICMS relativo à saída de matéria-prima, material secundário, material de embalagem, energia elétrica e outros insumos e bens destinados à integração ao ativo permanente.

2) Diferimento do ICMS relativo aos materiais e bens adquiridos para a construção de empreendimento, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do empreendimento.

3) Diferimento para a etapa seguinte de circulação do ICMS relativo às saídas internas de mercadorias destinadas a centros de distribuição que atendam os Estados das Regiões Sul e Sudeste.

4) Tratando-se de instalação, modernização ou ampliação de terminal portuário, poderá ser concedido redução do imposto incidente sobre a energia elétrica e diferimento do imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro na importação.

5) Diferimento do imposto, na aquisição de bens e materiais destinados a integração do ativo permanente, para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica, de linhas de transmissão, terminais portuários e portos secos” (SANTA CATARINA, 2013).

## 4.2 Execução

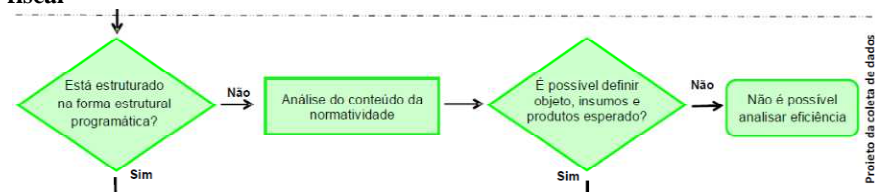
“Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria” (ISSAI 3000/3.1; TCU, *apud* BRASIL, p.10, 2010). Esta é a etapa que exige maior emprego de energia, haja vista a

constante vinculação das ações ao referencial teórico organizado e a retroalimentação à fase de planejamento deste caso prático.

#### 4.2.1 Projeto da coleta de dados

Inicia-se este trecho com a Figura 9, abaixo, a qual recapitula parte do fluxo do processo planejado para avaliação do programa Pró-Emprego. Aqui a etapa em discussão é a primeira fase da execução, ou seja, o projeto de coleta de dados. Ela parte do questionamento se o programa está formulado, descrito, divulgado, sobre a estrutura funcional e programática para se obterem dados que auxiliarão na construção de evidências de pesquisa.

**Figura 9: Projeto da coleta de dados para avaliação de eficiência de renúncia fiscal**



Fonte: produção do próprio autor.

Para Yin (2010), “a evidência do estudo de caso pode vir de seis fontes: documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos” (YIN, p.124, 2010). Esta pesquisa, embora não use o método proposto por Yin (2010), o tem como referencial devido sua utilidade para as pesquisas em ciências sociais. Portanto, fez-se uso das cinco primeiras fontes de evidência acima descritas. Apenas o uso de artefatos físicos, que em nada se relaciona com a matéria desta pesquisa, não serviu como fonte de informação.

Além da atenção às cinco fontes, alguns princípios também foram importantes para o empreendimento de coleta de dados para este estudo prático. Estes princípios incluem: (i) múltiplas fontes de dados (evidência de uma ou mais fontes convergindo sobre os mesmos fatos ou descobertas); (ii) um banco de dados do estudo (uma estrutura formal de evidência distinta do relatório final do estudo prático); (iii) um encadeamento de evidências (vínculos explícitos entre as questões formuladas, os dados coletados e as conclusões a que se chegou) (YIN, p.124, 2010).

Já foi colocado que, em anos recentes, a produção de dados e cifras econômicas e financeiras por várias agências públicas, organizações de terceiro setor, equipes privadas tem evoluído a saltos. A maior parte dessa informação se publica para fins de referência, e não se relaciona a nenhum trabalho particular de análise científica. Em consequência, têm-se

hoje nas finanças públicas alta concentração de teorias sem dados empíricos, por um lado, e acúmulo crescente de dados sem teoria, por outro (LEONTIEF, 1988).

Na medida do possível, a cada coleta e organização de dados realizados nesta parte prática, será seguida de ligação ao referencial teórico ou empírico. Espera-se com isso fundamentar o trabalho de campo, mas também evidenciar a possibilidade de criação de relações causa-efeito para acompanhar o desempenho da economia catarinense, inclusive quando da concessão de novas renúncias fiscais. Tem-se, aqui, a desafiadora “tarefa de preencher os compartimentos vazios da teoria econômica com conteúdo empírico relevante” (LEONTIEF, p.15, 1988).

Portanto, na descrição do trabalho realizado, seja na coleta de dados, seja na análise e interpretação destes, as diretrizes do Tribunal de Contas da União para auditorias de natureza operacional e os princípios propostos por Yin (2010), acima elencados, estarão sempre suportando as evidências e conclusões deste caso prático.

#### **4.2.1.1 Busca de referências nas leis orçamentárias**

Em face da teoria levantada na parte inicial do estudo, a primeira fonte de informação investigada para o projeto da coleta de dados foi o orçamento público de Santa Catarina. Pois as chamadas leis orçamentárias - Lei de Diretrizes Orçamentárias, LDO, Lei Orçamentária Anual, LOA, e Plano Plurianual, PPA - contêm informações notadamente de ordem quantitativa e processual orçamentária.

Estas informações são úteis para um universo grande de usuários, sobretudo aqueles que precisam de dados quantitativos da ação do Governo. Neste grupo estão os agentes econômicos privados, os órgãos executivos e os de controle. A partir delas, também acadêmicos e pesquisadores buscam tecer relações para criar prognósticos ou comprovar suas teorias.

Isso ocorre porque a linguagem utilizada atualmente nos orçamentos e planos de governo, classificação funcional e programática, torna a peça orçamentária um relato claro dos planos do governo e auxilia o acompanhamento da execução financeira do ente público.

Registra-se que “com o advento da LRF, que promoveu a integração dos três instrumentos de planejamento – PPA, LDO e LOA – previstos na CRFB/88, o controle orçamentário alcança estes instrumentos, devendo-se verificar a correta interface dos mesmos por intermédio do exame das informações que disponibilizam e do cotejo das informações constantes dos diversos demonstrativos, quadros de detalhamento, anexos etc. que os acompanham, bem como de seus desdobramentos, tais como metodologias de cálculo, premissas e parâmetros adotados, diretrizes,



objetivos e metas da administração pública, entre outros” (MADUREIRA; PINHO; SANTOS, p.41, 2007).

Aqui, no estudo prático, foram perquiridos os aspectos quantitativos das finanças do Estado nestes instrumentos normativos. Mas o trabalho não prescindiu de outros dados, estes qualitativos. E para tanto, interpretou-se, com muita diligência, o conteúdo normativo do conjunto relacionado ao programa Pró-Emprego.

Assim, esquadrinhou-se as leis orçamentárias deste ente da Federação, LDOs, LOAs e PPAs, em busca de informação financeira sobre este programa de renúncias fiscais. Abaixo seguem tabelas, contendo as ocorrências identificadas nas referidas normas, as quais dão ideia do conteúdo sobre renúncias fiscais divulgado pelo Governo catarinense. Estas informações são a primeira estrutura formal de organização de dados desta pesquisa.

**Tabela 1: O Programa Pró-Emprego e as renúncias fiscais nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.**

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2007	Existe previsão de renúncia fiscal, sem vinculação ao Programa Pró-Emprego.
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2008	Existe previsão de renúncia fiscal no valor de R\$ 215.882.000,00, a serem distribuídos entre os Programas Pró-emprego e COMPEX.
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2009	Existe previsão de renúncia fiscal no valor de R\$ 234.447.852,00, a serem distribuídos entre os Programas Pró-emprego e COMPEX.
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2010	Existe previsão de renúncia fiscal no valor de R\$ 400.000.000,00, a serem distribuídos entre os Programas Pró-emprego e COMPEX.
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2011	Existe previsão de renúncia fiscal no valor de R\$ 410.570.063,00, a serem distribuídos entre os Programas Pró-emprego e COMPEX.

Fonte: produção do próprio autor.

Ainda sem tecer qualquer relação empírica, destaca-se que o próprio Governo desta Unidade Federativa formaliza ser o programa Pró-Emprego “atrativo de operações para o Estado, trazendo na verdade mais receitas”. Ou seja, a despeito de o título dar a conotação de um programa sócio-econômico, o Governo ressalta, aos interessados em informações mais fundamentais, a sua vertente econômica.

Tomou-se o mesmo procedimento com as Leis Orçamentárias Anuais. Aqui, também, procurou-se conteúdo relacionado com o programa Pró-Emprego; na parte normativa e também em seus anexos, ressalta-se. O resultado desta mineração segue abaixo.

**Tabela 2: Conteúdo das Leis Orçamentárias Anuais – 2007 a 2011.**

ano	Busca por “programa Pró-Emprego” e “renúncias fiscais” no conteúdo das LOAs.
2007	1. renúncia: 1 ocorrência, quando da descrição das atribuições do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.
	1. renúncia: idem à LOA 2007.
2008	2. programa Pró-Emprego: 1 ocorrência, como Receitas Diversas para manutenção do programa Pró-Emprego e Renda.
	1. renúncia: idem à LOA 2007.
2009	2. programa Pró-Emprego: idem à LOA 2007.
	1. renúncia: idem à LOA 2007.
2010	2. programa Pró-Emprego: idem à LOA 2007.
	1. renúncia: idem à LOA 2007.
2011	2. programa Pró-Emprego: idem à LOA 2007.

Fonte: produção do próprio autor.

Sabe-se que nos anexos dos Planos Plurianuais e das Leis Orçamentárias Anuais estão contidas, sob a estrutura funcional e programática, as principais informações dos programas de governo. A divulgação dos planos de gestão por este meio auxilia não só os atores privados em decisão econômica, mas também o próprio governo, vide toda teoria envolvida na administração orçamentária e resgate deste tema nesta parte prática.

Também, a identificação dos gastos tributários é essencial para medir o custo fiscal e seu impacto no resultado geral do sistema econômico. Desta forma os formuladores de políticas do governo podem implantar novos e eficientes incentivos; reavaliar a eficiência dos incentivos em vigor; estabelecer prioridades a curto, médio e longo prazo. Em certos casos, naqueles considerados indesejáveis sob o ponto de vista do conjunto da economia, o alívio fiscal seria eliminado.

Entretanto, como apresenta a Tabela 2, acima, as renúncias tributárias ocorridas no âmbito do programa Pró-Emprego ficaram à margem das LOAs. Houve menção ao Fundo de mesmo nome, que apenas obliquamente se relaciona ao Programa e não é renúncia fiscal.

Portanto, não foram verificadas considerações acerca de renúncias fiscais, de qualquer tipo, e seu impacto na estimativa de receita, tal qual impõe artigo 14º, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 de 2000.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (CRUZ, VICCARI JÚNIOR, 2004).

Partiu-se então para os planos plurianuais. No conteúdo dos PPAs, ainda na busca por “programa Pró-Emprego” e “renúncias fiscais”, encontrou-se os seguintes pontos que merecem destaque. No Plano Plurianual 2004/2007 foi previsto um programa, também intitulado Pró-Emprego, porém direcionado a micro e pequenas empresas, cooperativas e sociedades de auto-gestão catarinenses, conforme Figura 10, abaixo.

**Figura 10: Recorte do PPA catarinense 2004 – 2007.**

Governo do Estado de Santa Catarina		Plano Plurianual 2004-2007	
Programa: 540			
DESENVOLVIMENTO DA MICRO E PEQUENA EMPRESA CATARINENSE - PRÓ-EMPREGO			
Tipo:	Gestão de Políticas Públicas		
Justificativa:	Concessão de linhas de crédito a microempresa, à empresa de pequeno porte, as cooperativas e as sociedades de auto-gestão do Estado de Santa Catarina.		
Objetivo:	Apoiar a criação, transferência ou reativação, ampliação e modernização da micro e pequena empresa.		
Público-Alvo:	Empresa catarinense		
Estratégia de Implementação:	-		
3013	CONCESSÃO DE LINHA DE CRÉDITO A MICRO E PEQUENA EMPRESA		Não Regionalizável / A Regionalizar
P	MUNICÍPIO	293	
		Orçamento Geral do Estado:	R\$ 20.000.000,00
		Recursos de Outras Fontes:	R\$ 0,00
Total do Programa:		Orçamento Geral do Estado:	R\$ 20.000.000,00
		Recursos de Outras Fontes:	R\$ 0,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Já a última revisão deste mesmo PPA, 2004/2007, trouxe o mesmo programa. Porém, este foi alterado para receber recursos em menor monta. A Figura 11, abaixo, traz esta informação.

**Figura 11: Recorte do PPA catarinense revisado 2004 – 2007.**



ESTADO DE SANTA CATARINA

0540 Desenvolvimento da Micro e Pequena Empresa Catarinense - Pró-Emprego	Tipo	Gestão de Políticas Públicas
Órgão Responsável: Secretaria de Estado da Fazenda	Horizonte Temporal	Continuo
Objetivo: Apoiar a criação, ampliação, modernização, transferência ou reativação da micro e pequena empresa.		
Justificativa: Concessão de linhas de crédito a microempresa, a empresa de pequeno porte, as cooperativas e as sociedades de auto-gestão do estado de Santa Catarina.		
Público Alvo: Empresa Catarinense		
0579 Concessão de Linha de Crédito a Micro e Pequena Empresa	Crédito Ofertado	
P 003013 Concessão de Linha de Crédito a Micro e Pequena Empresa	Município	293 1.000.000 0
TOTAL:		
1.000.000 0		

Página: 247 de 433

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Novamente, salienta-se que o programa Pró-Emprego previsto no PPA 2004/2007 não se confunde com o objeto desta pesquisa. Está aqui apenas para deixar patente que este instrumento normativo foi esquadrihado sem que fossem encontradas referências àquele programa Pró-Emprego, o qual concede benefícios tributários, alvo desta pesquisa.

Com o mesmo intuito, também se analisou os PPAs seguintes, 2008/2011 e 2012/2015. Na análise destes planos também não se encontrou referência ao programa Pró-Emprego. Mais uma vez, encontrou-se apenas citação ao programa Pró-Emprego e Renda, vinculado à Secretaria de Assistência Social, Trabalho e Habitação. No Anexo I, seguem as figuras destacadas destes PPAs, nas quais pode-se observar a programação feita para o programa Pró-Emprego e Renda, vinculado à Secretaria de Assistência Social, Trabalho e Habitação.

Observa-se que o legislador catarinense não usou a conveniência e a oportunidade de descrever e informar à sociedade, sob o modo programático, ou funcional-programático, um de seus principais programas de desenvolvimento econômico. Igualmente, descumpriu a legislação vigente em matéria de finanças públicas. A forma adequada de planejar um programa e de divulgar tal planejamento para os agentes econômicos deveria ser semelhante à adotada pelo mesmo Governo no PPA 2011/2015, por exemplo, para o Programa 0115, de Gestão de Programa de Transporte Intermunicipal de pessoas, conforme Figura 11, abaixo.

**Figura 121: Recorte PPA catarinense 2012 – 2015.**

PLANO PLURIANUAL 2012 - 2015

ORÇAMENTO FISCAL - PROGRAMAS TEMÁTICOS				ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria de Estado da Infraestrutura		
PROGRAMA	0115 Gestão do Sistema de Transporte Intermunicipal de Pessoas					
OBJETIVO	Melhorar e qualificar o sistema de transporte intermunicipal de passageiros no Estado de Santa Catarina, através de investimentos em infraestrutura e no gerenciamento, controle e fiscalização do sistema.					
JUSTIFICATIVA	Necessidade de melhorar as condições de atendimento a população no que tange ao transporte intermunicipal, com o barateamento das passagens, a melhoria na infra-estrutura dos terminais, garantindo a sociedade um transporte de qualidade.					
PÚBLICO-ALVO	Usuários do sistema de transporte intermunicipal					
INDICADOR (UNIDADE DE MEDIDA)	REFERÊNCIA		FONTE DOS DADOS			
	DATA DE APLICAÇÃO	ÍNDICE				
0125 Pessoal ocupado em serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	74.640,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços			
0126 Número de empresas que prestam serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	10.338,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços			
CUSTO DO PROGRAMA						
FONTE DE RECURSOS				2014	2015-2015	TOTAL
0.1.91 Operações de crédito interna - recursos do tesouro - exercício corrente				3.338.861	0	6.679.722
0.2.40 Operações de serviços - recursos de outras fontes - exercício corrente				9.483.029	9.329.009	33.993.555
0.2.60 Recursos patrimoniais primários - recursos de outras fontes - exercício corrente				1.931.818	1.931.818	7.441.854
0.2.69 Outros recursos primários - recursos de outras fontes - exercício corrente				752.874	752.874	3.987.319
TOTAL				15.507.582	12.013.701	52.102.450
SUBAÇÃO	PRODUTO	UNIDADE	META FÍSICA	META FINANCEIRA		
				2014	2012-2015	
004631 Implantação de sistema integrado de transportes e travessia marítima	Sistema implantado	unidade	1,0	296.144	1.119.814	
004673 Manutenção e modernização da administração dos terminais Rola Maria	Pessoas beneficiada	unidade	1,0	8.987.273	27.705.988	
004653 Desenvolvimento de estudos, pesquisas e projetos	Projeto apoiado	unidade	1,0	288.800	1.034.218	
004715 Subsídio para viagens de travessia Itajaí - Navegantes	Subsídio	unidade	10.000,0	2.930.776	9.813.382	
004680 Instalação e manutenção de escritórios regionais	Equipamento implantado	unidade	1,0	416.117	1.870.766	
004542 Reorganização do sistema de transporte intermunicipal de passageiros	Política formulada	unidade	1,0	665.144	2.465.250	
011070 Construção e reforma de terminais rodoviários de passageiros	Obra executada	obra	144,0	1.914.272	5.974.968	
011690 Construção de abrigos de passageiros	Obra executada	obra	144,0	516.996	1.893.622	
011501 Administração e manutenção das atividades da Polícia Rodoviária Estadual	Convênio firmado	convênio	1,0	193.300	328.144	
011501 Investimentos em equipamentos de apoio rodoviário	Obra executada	obra	32,0	196.000	506.886	

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Este programa será analisado mais adiante. Porém, chama-se a atenção à forma como a informação está contida neste relatório. É simples perceber objetivos, responsabilidade, insumos e produtos esperados. Pois, como já comentado, um programa é um conjunto de iniciativas que atendem aos objetivos específicos de uma política do governo, como educação profissionalizante, vigilância de fronteiras.

A classificação por programa leva em conta os objetivos das políticas do governo e como estas políticas são implementadas. “Principal categoria da nova concepção, o programa é estruturado visando ao alcance de objetivos concretos pretendidos pela administração pública. Nesse sentido, os programas não podem mais ser traduzidos por títulos padronizados, como ocorria na classificação funcional-programática, e passam a ser estabelecidos em atos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (GIACOMONI, p. 100, 2012).

A essência da classificação por programa é atender a duas finalidades: (i) identificar e clarificar as metas e objetivos de governo; (ii) monitorar o desempenho operacional por meio de indicadores e, se necessário, reorganização administrativa. Assim a classificação por programa contribui para melhorar transparência e responsabilização; ajuda a relacionar insumos a objetivos e produtos. A visão que se procura passar aqui é a do orçamento como ferramenta útil ao planejamento, à execução, ao controle, à transparência das atividades estatais.

Já se discutiu que a alocação dos recursos públicos distorce as relações econômicas do mercado e a decisão dos agentes privados, quase sempre diminuindo a eficiência deste. Além disso, por questões políticas de toda espécie, haverá sempre setores mais favorecidos do que outros pela ação governamental.

Por conta destas características, a decisão sobre a origem e a aplicação de recursos requer análise técnica, voltada para aspectos econômicos e disponibilidades de caixa, e julgamento político, para harmonizar contendas e diminuir elucubrações. O resultado final é um acordo multilateral sobre a programação da atividade financeira do governo, acordo esse que envolve diversos órgãos do Executivo, principalmente o órgão central da orçamentação, e o Poder Legislativo, representante dos diversos segmentos da sociedade.

Voltando-se ao Pró-Emprego, resume-se o produto da exploração realizada nas leis orçamentárias do Estado nos seguintes termos.

✓ Os Planos Plurianuais, de 2004/2007, 2008/2011 e 2012/2015, não continham referência ao programa de renúncias fiscais Pró-Emprego.

✓ O mesmo ocorreu em todas as Leis Orçamentárias Anuais editadas nos últimos anos: não houve menção sobre o conjunto de renúncias fiscais denominado programa Pró-Emprego.

✓ Já as Leis de Diretrizes Orçamentárias, para o mesmo período, traziam alguma referência ao Pró-Emprego, porém sem utilizar a linguagem funcional e programática e sem informações suficientes.

Na parte teórica, viu-se que a convergência entre as estruturas do Plano Plurianual e do orçamento anual se dá a partir do programa: “módulo comum integrador do PPA com o Orçamento” (PISTICELLI, p.122, 2004). Também na parte teórica, concluiu-se pela estrutura funcional e programática como melhor instrumento de organização da atuação governamental. Além disso, esta pesquisa ratificou a importância deste tipo de classificação orçamentária para controle de eficiência da ação governamental.

Também se viu que “o planejamento, expresso nos três principais instrumentos de gestão – o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) –, é o ponto de partida e um dos pilares da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)” (MADUREIRA; PINHO; SANTOS, p.39, 2007).

Mais uma vez repisa-se, no orçamento-programa estão as metas propostas pelo Governo, as quais são de interesse da sociedade e servem para controle da execução financeira. Ou seja, sem que haja tal descrição

por programas, projetos, atividades, com suas respectivas metas quantificáveis, a maneira de controle possível deve ser outra, possivelmente de caráter jurídico ou econômico.

Lembra-se que “o orçamento público representa importante instrumento de gerenciamento e de controle dos recursos públicos na busca pela realização do bem-estar social. Assim, se por um lado deve a sociedade contribuir com as receitas públicas, por outro, deve o governo realizar as despesas com probidade e eficiência” (KOSCIANSKI, p.53, 2003).

Isso é fundamental, porque se trata aqui de em um cenário verdadeiro, onde os recursos financeiros são inferiores às possibilidades de gastos. Portanto, ao optar pelo desenvolvimento de uma indústria ou pelo fomento a um ente regional menos promissor, o governo acaba desprezando inúmeras alternativas. Em situações como esta as renúncias fiscais são questionadas. Questionadas não somente quanto à formalidade de sua implantação, mas também quanto à eficiência do dispêndio. Ao senso comum basta a comparação racional do objetivo pretendido com a renúncia versus alguma aplicação alternativa para o recurso.

Nesta mesma toada, sustenta Giacomoni que “a Constituição de 1988 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada” (GIACOMONI, p.53, 2012).

E, “para a melhor eficácia na implementação das ações governamentais, há a necessidade de que o governo estabeleça, em conjunto com a sociedade, as prioridades que deverão ser observadas quanto à destinação dos recursos. Daí a importância do gerenciamento público, eis que é através do planejamento que a Administração Pública, contando com a participação efetiva da sociedade, poderá escolher as ações a serem executadas” (KOSCIANSKI, p.53, 2003).

Portanto, o Governo catarinense transmitiu apenas parte das informações de cunho econômico-financeiro; deixou à margem a moderna ferramenta de orçamentação por programas. E, quando transmitiu alguma informação, o fez por meio de uma lei, um texto normativo. Lei que traz consigo a possibilidade de interpretações oblíquas sobre a real pretensão da Administração. Lembra-se que não se está aqui diante de um conflito entre filosóficos incompatíveis, mas sim diante de uma questão prática de incorporação à Administração de processos mais eficientes.

Em face da frustração parcial desta fonte de pesquisa (estrutura funcional programática), mirou-se em outras referências para a coleta de dados. Buscou-se organizar, resumir, tabular o conteúdo da normatividade na qual se fundamenta o programa Pró-Emprego a fim de se verificar

formas de garimpar dados para produzir, na sequência, evidências de pesquisa.

#### **4.2.1.2 Busca de referências na Lei e Decreto Pró-Emprego**

O programa Pró-Emprego foi, de fato, instituído pela Medida Provisória 130, no ano de 2006. Depois, em 2007, esta Medida Provisória, MP, foi convertida em lei ordinária e esta última regulamentada por um decreto (Lei nº 13.992 e Decreto nº 105/07, respectivamente).

Os textos de normas podem apresentar categorias e atributos, notadamente de caráter substantivo, que também se fazem presentes na estrutura funcional e programática das leis orçamentárias. Descrito na forma de um texto legal, um programa também é apresentado em termos de objetivos, indicadores, valores, produtos associados. Porém, em situações como esta, a informação qualitativa é diminuta. Também são diminutas as formas de quantificar seus insumos e resultados.

O cenário ideal desejado pela sociedade é a “agregação de todos os custos associados ao resultado, observando o número de agências envolvidas na sua produção; definição de resultados em termos de indicadores para avaliação da qualidade de bens entregues à sociedade, de forma análoga ao que é feito no setor privado; ênfase nos custos totais, inclusive nos indiretos; comparação com atual nível de produto para medir a eficiência e a efetividade” (MATIAS-PEREIRA, p. 243, 2006).

Sim, ambos os instrumentos normativos, medida provisória, lei, decreto, trazem determinados aspectos qualitativos, como diretrizes, objetivos, metas, descrição de fontes de recursos, que podem balizar as fiscalizações realizadas por órgãos de controle governamental. Porém não trazem informações financeiras, de programação do orçamento, de modo aprofundado como as leis orçamentárias podem conter.

Interpretaram-se, novamente, os textos legais para se conhecer o conteúdo nas normas instituidoras do Pró-Emprego com vistas a orientar a coleta dos dados. Após esta análise, ficou claro que nestas normas estão citados os objetivos pretendidos e maneiras de aferir tais ocorrências. Também estão presentes em seu texto as fontes de recursos, tipos de renúncias, a serem utilizadas para consecução destes objetivos.

Conforme se viu durante o estudo da Análise Econômica do Direito, “a partir da análise entre meios jurídicos e fins normativos é possível pensar em vários temas importantes. Esses incluem a justificativa econômica da ação pública, a análise de modo realista dos institutos jurídicos e das instituições burocráticas, e a definição dos papéis úteis para os tribunais dentro dos sistemas modernos de formulação de políticas públicas. A análise econômica desempenha, então, um papel limitado,



embora muito importante, no discurso jurídico” (SALAMA, *apud* STRINGARI, p.71, 2012).

Anteriormente, chegou-se à conclusão de que a tributação, com suas renúncias, opera no intervalo que tem como limites os benefícios sociais e econômicos planejados e a distorção no mercado causada pela própria ação estatal. Com este entendimento e no esforço de interpretação com vistas a orientar a coleta de dados, as normas do Pró-Emprego foram interpretadas gramatical e sistematicamente. No Anexo II, a título informativo, consta parte dos papéis de auditoria com esta primeira tarefa de destaque aos pontos relevantes da Lei 13.992 para a finalidade de interpretação de seu texto.

É oportuno, aqui, explorar-se o significado do termo objetivo para a disciplina de gestão de projetos e programas. “Objetivo é o estado em que aparece uma variável no modelo imagem-objeto, ou seja, é a situação que se deseja obter ao final do período de duração do projeto, mediante a aplicação dos recursos e da realização das ações prevista” (COHEN; FRANCO, p. 88, 2011).

E, mais adiante, estes autores acrescentam: “existem diferentes tipos de objetivos. Uns são explícitos, porque manifestam claramente os propósitos procurados; outros são latentes, porque, embora não tenham sido enunciados, são igualmente perseguidos. Existem projetos que são levados adiante sem que seus objetivos tenham sido formalizados. Em outros casos, mesmo havendo objetivos explícitos, existem outros não escritos que são de maior importância para o projeto” (COHEN; FRANCO, p. 88, 2011).

Esta dualidade de objetivos é comum na administração pública; é, inclusive, institucionalizada e para muitos o foco de estudo. Há certos casos nos quais o verdadeiro objetivo, embora não expresso no ato administrativo, sustenta a tomada de decisão e é o fim almejado pela Administração. Destacam-se duas discussões acerca deste tema: sobre ato e sobre princípio administrativos.

Quando o tema for objetivo de um ato administrativo, “pode-se falar em fim ou finalidade em dois sentidos diferentes: (1) em sentido amplo, a finalidade sempre corresponde à consecução de um resultado de interesse público; neste sentido, se diz que o ato administrativo tem que ter sempre finalidade pública; (2) em sentido restrito, finalidade é o resultado específico que cada ato deve produzir, conforme definido na lei; neste sentido, se diz que a finalidade do ato administrativo é sempre a que decorre explícita ou implicitamente da lei” (DI PIETRO, p.194, 2007).

Por sua vez, quando o tema for princípio administrativo, o interesse público é o objetivo de toda ação estatal. E deste objetivo deriva o princípio da indisponibilidade do interesse público. Continuando o

raciocínio a partir da numeração usada no parágrafo precedente, divide-se o interesse público em: (1.1) os interesses públicos primários, “que são os interesses diretos do povo, os interesses gerais e imediatos”; e, (1.2) os interesses públicos secundários, que “são interesses imediatos do Estado na qualidade de pessoa jurídica, titular de direitos e obrigações”, “identificados pela doutrina como interesses meramente patrimoniais” (ALEXANDRINO; PAULO, p.191, 2008).

Para a Teoria das Organizações, Amitai Etzioni afirma que “as organizações são unidades sociais que procuram atingir seus objetivos específicos, sua razão de ser é servir a esses objetivos.” (ETZIONI, p.13, 1976). E complementa, “o objetivo da organização é a situação futura que a organização, como uma coletividade, procura atingir” (ETZIONI, p.14, 1976).

Tecendo-se relação com a ótica da administração de projeto e programas, Cohen e Franco afirmam que a discussão precedente “está ligada à distinção entre objetivos de resultado e objetivos de sistema. Os primeiros procuram modificar alguma parcela da realidade através do impacto do projeto; os outros, por sua vez, se referem aos interesses específicos da organização (sistema) que está encarregada da formulação e execução do projeto” (COHEN; FRANCO, p. 88, 2011).

Portanto, é muito importante interpretar-se os instrumentos instituidores do Pró-Emprego e “isso exige que a avaliação analise a real vigência dos objetivos declarados nos documentos do projeto para apreciar se correspondem aos verdadeiramente perseguidos” (COHEN; FRANCO, p. 88, 2011).

Deve auxiliar neste trabalho de interpretação, também, a ciência de que “os objetivos originais constituem o propósito central do projeto. Por exemplo, um programa nutricional pode ter objetivos nutricionais, que são os originais, e educacionais, que são derivados, e surgiram como consequência de ter-se adotado aqueles. No caso citado, se assumem objetivos educacionais ao comprovar que o melhoramento do estado nutricional dos beneficiários de menores rendas (diminuição da desnutrição aguda) é acompanhado por uma melhora no rendimento escolar” (COHEN; FRANCO, p. 89, 2011).

Para ligar esta discussão à pesquisa, portanto, afirma-se que o objetivo original deste programa é o desenvolvimento econômico, a despeito das informações prestadas pelo Governo local darem ideia de programa socioeconômico. Tem-se esta interpretação, haja vista o desenvolvimento tratado na parte teórica e o discurso contido nas LDOs avaliadas, que parcialmente servem como evidência de pesquisa.

Portanto, restando isso claro, para as finalidades deste trabalho, o objetivo original do Pró-Emprego é o desenvolvimento econômico enquanto o objetivo derivado são mais oportunidades de ocupação laboral e de maiores rendimentos à população catarinense.

Apenas mais uma ressalva se faz necessária antes de se passar para o próximo debate. O que se pretende, aqui, é apresentar uma forma de verificar quando e até qual limite o fomento a setores econômicos por meio de benefícios fiscais é mais eficiente do que a realização de ações diretamente pelo ente estatal. Ou seja, será demonstrada uma maneira de aferir se determinado objetivo econômico é menos custoso à estrutura econômica quando promovido pela ação do governo, diretamente por via de orçamento e despesas, ou por incentivo à indústria, por via de alívio tributário.

Mais uma vez se lembra que a escolha entre cortar os impostos ou aumentar o gasto público é um debate que remonta à construção teórica de John Maynard Keynes. Em diversas passagens, ele deixa claro que, embora matemática ou contabilmente pudessem ser equivalentes, economicamente havia muita diferença entre elas. Keynes “se posicionou a favor do governo elevar o seu gasto, em particular do investimento, como a fonte externa e exógena que impulsionaria a demanda da economia reprimida em meio à crise. Reduzir impostos, por si só, não daria a garantia de que os contribuintes beneficiados converteriam necessariamente em maior gasto o aumento decorrente em sua renda disponível” (AFONSO; DINIZ, p.20, 2014).

Embora não se discuta este assunto diretamente tampouco este caso prático se desenrole em contexto de crise econômica, esta pesquisa parte do pressuposto inverso ao da doutrina de Keynes. Procura-se verificar melhoria no desempenho da economia regional a partir do fomento público via corte de impostos. Por esta razão, inclusive, diversas vezes usa-se o tema investimento público ao se tratar, na verdade, de fomento via desoneração tributária.

Destaque dado à digressão dos objetivos políticos e financeiros do programa Pró-Emprego, há outros pontos importantes na legislação. São relevantes, pois definem insumos, produtos e, a partir deles, pode-se obter os dados necessários para quantificar e qualificar o resultado deste programa de renúncias. Pretende-se compreender, portanto, os insumos disponíveis em relação aos produtos desejados, ou seja, inputs versus outputs, entradas versus saídas. Assim, coube atenção aos seguintes trechos da lei do Pró-Emprego.

**a) O Art. 1º** institui o Programa Pró-Emprego e define o objetivo (objetivo derivado) de promover geração de emprego e geração de renda no

território catarinense. Explicita que isso deve ser realizado por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

Tenta-se, aqui, interpretação (para guiar a coleta de dados) acerca de alguma diferença existente entre geração de emprego e geração de renda. O primeiro caso, geração de emprego, representa acréscimo no número de postos de trabalho e é uma medida obtida diretamente pelo número de trabalhadores ocupados em uma região (ou variação de vagas disponíveis ou de desempregados).

Já o segundo caso, geração de renda, pode representar, de fato, incremento na renda média dos trabalhadores, da população ocupada (medida diretamente por aumento do salário médio regional ou indiretamente aumento do Produto Interno Bruto, PIB, em relação ao pessoal ocupado).

Naturalmente, é o desejo de todo governante elevar a renda média dos trabalhadores empregados. Pois, teoricamente, isso denotaria maior produtividade da economia ou ainda elevação do nível tecnológico da sua produção. Também sabem os governantes, que quanto mais industrializado é um Estado mais sustentado é o crescimento de sua economia e o bem-estar da população. Maior produtividade por trabalhador e por capital empregado só podem resultar em aumento de produto e renda; em mais arrecadação tributária; e, em mais serviços à disposição do cidadão.

Anteriormente, viu-se que a essencialidade da industrialização para o processo de aumento da produtividade é percebida, nos meios acadêmicos e nas conversas mais populares. Países que obtiveram grande desenvolvimento sustentado ao longo da história o fizeram graças, principalmente, à expansão da produção industrial. O destaque que Europa Ocidental, Estados Unidos da América e Japão têm na economia mundial dão esta percepção.

Embora não tenha a conotação de melhora qualitativa de cada posto de trabalho, aumentar o número de vagas disponíveis, também é desejo de governantes. A falta de emprego é uma chaga social, a qual afeta moralmente o desempregado e também a sociedade.

Portanto, deste primeiro artigo, extrai-se que a concessão de benefícios sobre o ICMS tem como objetivo (objetivo derivado) gerar mais empregos e aumentar a renda do trabalhador catarinense. E a eficiência desta ação pode ser medida (direta ou indiretamente) contraponto os gastos com tal benefício com o número de postos de trabalho gerado, número pessoas empregadas, renda média dos trabalhadores, PIB per capita.

**Tabela 3: Insumo para o programa e produtos desejados**

Insumo	Produto (objetivos)
Renúncia fiscal (R\$)	número de empregados renda média dos trabalhadores PIB <i>per capita</i>

Fonte: produção do próprio autor.

A medida de PIB encontra-se na Tabela 3, acima, de produtos desejados, pois com a evidência obtida com as observações das LDOs e as discussões precedentes concluiu-se ser o Pró-Emprego um programa de desenvolvimento econômico mais do que um programa social. Claro, emprego igualmente é uma variável econômica. E é uma das mais importantes.

Para Sachs e Larrain (1998), “a medida individual de produção mais importante numa economia é o produto interno bruto (PIB), uma estatística que visa medir o valor total de bens e serviços gerados dentro dos limites geográficos de uma economia, num determinado período de tempo” (SACHS; LARRAIN, p.5, 1998). Por esta razão e para ser possível conclusões acerca da eficiência, mas sobretudo da efetividade do Pró-Emprego, se faz necessário coletar dados sobre o produto interno da economia catarinense.

Para fazer-se a verificação da eficiência do programa, realidades distintas devem ser contrastadas. Uma, certamente, é a do estado das coisas antes do implemento das ações; a outra poderá ser em um momento qualquer após a implantação de medidas.

Esta comparação deve ser feita, porque no sentido do ótimo de Pareto devem operar as divisões de um departamento fazendário que propugne por finanças públicas funcionais. Na prática, isso não significa que este ótimo possa ser atingido, mas deve funcionar como referência para o planejamento econômico-financeiro. A concessão de incentivos fiscais (bem como da tributação) deve estar calcada em estudos acurados que apontem ao legislador os setores a serem beneficiados (ou tributados) para distribuição e alocação eficiente dos recursos públicos de acordo com as estratégias políticas definidas e em um sistema econômico estável.

A busca por esta referência remete esta investigação ao ano de 2006, quando não havia o instituto do Pró-Emprego. A Tabela 4, logo abaixo, traz dados secundários coletados pela internet nos sítios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE, Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, SEF-SC, Ministério do Trabalho e Emprego,

MTE, e Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, FIESC, com relação aos objetivos do Pró-Emprego.

**Tabela 4: Indicadores do Estado de Santa Catarina - 2006**

Indicador	valor referência/2006	
Produto Interno Bruto	R\$	93.146.763,00
Renda <i>per capita</i>	R\$	15.633,12
População ocupada	trabalhador	1.598.454

Fonte: produção do próprio autor.

Embora a relação entre tais dados (insumos/produtos) baste à avaliação da eficiência, um programa de governo colocado desta forma, precisaria (grosso modo) de apenas um artigo normativo. Entretanto, ele traria pouco fundamento para verificação de outros parâmetros além da eficiência. Não permitiria, por exemplo, avaliar se os resultados de indicadores socioeconômicos seriam resposta às medidas implementadas pela gestão.

Outros fatores existentes no mundo real, e não somente o programa Pró-Emprego, poderiam influenciar a melhora destes índices. Ou seja, seria possível afirmar que os resultados obtidos são eficientes frente aos recursos empregados. Porém, por não se provar a efetividade, impacto, influência, validade interna das ações, esta aparente eficiência poderia ser fruto do acaso. Ferramentas de análise estatística podem resolver tal discussão, como será visto adiante.

É complexo o conjunto de relações econômicas nos dias atuais. Para Musgrave, “o capitalismo moderno é um sistema de economia mista. A maior parte da produção nacional é adquirida pelos consumidores e investidores do setor privado e a maior parcela do produto é fabricada e fornecida por empresas que também pertencem ao setor privado”. Acrescenta ele que “nosso sistema é misto, incluindo uma esfera da economia estatal de considerável importância, em coexistência com o setor de mercado” (MUSGRAVE, p. 23, 1976).

A existência de tais inter-relações na economia justifica que se conheça a efetividade de um programa de governo. Enquanto não se compreende qual o agente promotor de mudanças, recursos podem ser desperdiçados em algo que se julga, a princípio, de grande valia. Cohen e Franco chamam esta medida de impacto. Para eles, “o impacto é definido como um resultado dos efeitos do projeto” (ONU, *apud*, COHEN; FRANCO, p.92, 2011). E complementam, “a determinação do impacto exige o estabelecimento de objetivos operacionais e de um modelo causal

que permita vincular o projeto com os efeitos resultantes de sua implementação” (COHEN; FRANCO, p. 92, 2011).

Já para Yin, isso é “validade interna (apenas para estudos explanatórios ou causais e não para estudos descritivos ou exploratórios)”, ou seja, “a busca do estabelecimento da relação causal pela qual se acredita que determinadas condições levem a outras condições, diferenciadas das relações espúrias” (YIN, p. 63, 2010).

A essência destes conceitos se assemelha a definição de efetividade adotada pelo TCU e trazida à pesquisa na parte teórica. Repisa-se: trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros motivos (BRASIL, p.9, 2010).

Para provar-se a validade interna do programa, quando da verificação de outros parâmetros além da eficiência, deve ser explicado na normatividade que o institui como pretende-se realizar tal fomento à economia (objetivo original) e à geração de emprego e renda (objetivo derivado). Assim, os artigos seguintes da lei 13.992/2007 trazem detalhes que auxiliam neste intento, repita-se: dizer como atingir tais objetivos.

**b) O Art. 2º** aponta a discricionariedade do Poder Executivo em definir quais são os empreendimentos de relevante interesse ao Estado e, portanto, passíveis de benefícios tributários. Aqui, vê-se, novamente, o objetivo original do programa: o fomento à economia.

A redação do primeiro parágrafo deste artigo apresenta-se um pouco confusa. Pode-se perceber, seguindo-se a hermenêutica do artigo 1º, que a prioridade é dada a empreendimentos de “implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica”, quando “considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado”.

Dos empreendimentos considerados prioritários, apenas os “que resultem em geração ou manutenção de empregos” ou “que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações” são passíveis de inclusão no programa. Está é a mensagem extraída na lei.

Já os dois parágrafos seguintes deste artigo, embora neles persistam erros de paralelismo na redação, são de melhor inteligência. Destaca-se que serão priorizados, também, empreendimentos:

- a) com elevado impacto econômico e alavancagem da economia;
- b) que promovam desconcentração das atividades produtivas;
- c) que promovam desenvolvimento local e regional;
- d) que incrementem o nível tecnológico;
- e) que implantarem indústrias não-poluíntes;
- f) voltados à preservação do meio ambiente;

- g) de terminais portuários ou portos secos; e,
- h) de geração de energia elétrica e de linhas de transmissão.

Pode-se, então, criar a Tabela 5 com os produtos citados neste segundo artigo. Produtos estes que trazem a ideia das decisões alocativas tomadas pelo Governo de Santa Catarina. Ou seja, é uma espécie de convite aos agentes econômicos privados para investimento em indústrias ou empreendimentos com características tais que os tornam importantes para o gestor público.

Cumprindo a lógica do artigo 174 da Constituição Federal e anteriormente referenciado neste trabalho, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1990).

E mais, “o planejamento é a aplicação organizada do raciocínio sistemático à solução de problemas práticos específicos”. “Longe de serem incompatíveis ou mutuamente exclusivos, o mecanismo automático da livre concorrência e o princípio da ação deliberada guiada pela decisão racional cumprem juntos papéis distintos, mas igualmente importantes no funcionamento do nosso sistema econômico”. “A questão que se coloca para o planejamento superior não é a de escolher entre a concorrência irrestrita e o planejamento generalizado, mas a de como escolher uma combinação eficaz de ambos” (LEONTIEF, p.7, 1988).

O conceito que vem sendo construído neste estudo é que o investimento privado e o fomento público devem atuar no mesmo sentido. Isso é um processo longo, e que não elimina iniciativas de curto prazo.

**Tabela 5: Empreendimentos incentivados pelo programa Pró-Emprego**

Insumo	Produto
Renúncia fiscal (R\$)	Impacto econômico (positivo)
	Alavancagem da economia
	Desconcentração das atividades produtivas
	Desenvolvimento local e regional
	Incremento do nível tecnológico
	Indústrias não-poluentes
	Voltados à preservação do meio ambiente
	Terminais portuários ou portos secos
	Geração de energia elétrica e linhas de

Fonte: produção do próprio autor.

Alguns dos produtos acima listados ainda necessitam ser transformados em indicadores. Isso será feito quando da coleta de dados;



aqui é apenas orientação para a próxima etapa do caso prático. Como já comentado, a descrição em forma de programa teria auxiliado bastante a aferição da eficiência, pois esta informação vem explícita quando usada a linguagem programática.

Por exemplo, o Programa 0115 (que acima foi citado e encontra-se também no Anexo III) descreve que a subação de “Construção e reforma de terminais rodoviários de passageiros” tem como produto “Obra executada”, cuja unidade de medida é “obra”, a meta é realizar “144,0” obras, para o ano de 2014, ao custo de “1.514.272”. Qualquer medição nesta subação acima deste valor pré-determinado significa ineficiência na administração deste programa.

Claro, é apenas uma forma de obter informação de natureza qualitativa, mas é uma forma válida. E a existência deste modo de controle existe, pois houve cuidado na inclusão deste programa (nº 0115) em um plano plurianual. Se mais programas semelhantes fossem incluídos, medidas de eficiência relativa entre tais programas seriam possíveis. Isso traria mais informações aos gestores públicos, aos órgãos de controle e também à transparência desejada pela sociedade.

c) O parágrafo único do **Art. 3º** é bastante claro ao afirmar que o tratamento tributário diferenciado fica condicionado a “metas de geração de emprego e de faturamento” e “à utilização de serviço de comissária de despacho aduaneiro estabelecida no Estado”. Portanto, o aumento destes índices é outro produto desejado pelo Pró-Emprego e devem ser reconhecido como fundamental para a avaliação de sua eficiência e efetividade.

**Tabela 6: Insumos e produtos desejados programa Pró-Emprego**

Insumo	Produto
	Geração de emprego
Renúncia Fiscal (R\$)	Faturamento
	Serviço despacho aduaneiro

Fonte: produção do próprio autor.

Além disso, percebe-se que ao avaliar concessões de renúncia de posse de dados tão próximos à realidade, o Grupo Gestor (ou qualquer interessado) prescinde de instrumento analítico mais sofisticado. Pois, a comparação entre o recurso despendido no programa com as metas de resultados desejadas é capaz de responder sobre eficiência. Basta, para tanto, que se disponha de referência de custos para obtenção de cada produto. Referências que podem vir da iniciativa privada, de outros

programas governamentais ou mesmo dentro do próprio programa, de outras subações, ações atividades.

Lembra-se que, de acordo com a própria lei 13.992/07, estas informações devem ser disponibilizadas para o Grupo Gestor do Pró-Emprego a qualquer tempo e principalmente no momento da aprovação da proposta de renúncia. Para os órgãos de controle externo, esta obrigatoriedade é ainda mais sólida, pois vem da própria Constituição Federal, que se repercute na Constituição do Estado de Santa Catarina. Os grifos abaixo auxiliam a visualização.

Art. 58. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária (SANTA CATARINA, 2000).

De qualquer modo, chama-se atenção, mais uma vez, que a coleta de dados com base no orçamento-programa seria facilitada e bem orientada por conta de tal estruturação. Os insumos e produtos seriam muito claros, facilitando a verificação de eficiência, efetividade, eficácia, economicidade.

**d)** O Art. 4º comprova a vinculação das renúncias à eficiência do empreendimento incentivado. Em seu parágrafo segundo, está descrito que cabe ao Grupo Gestor do Pró-Emprego, formado por representantes de Secretarias de Estado, “a análise dos pedidos”, que “levará em conta a repercussão do tratamento tributário recomendado sobre a economia catarinense e sobre o sistema de preços”.

Ou seja, conclui-se pela redação deste parágrafo que, embora haja discricionariedade para aprovação dos empreendimentos beneficiários do programa, a aplicação de recursos está vinculada à repercussão positiva sobre a economia e as finanças de Santa Catarina. Caso contrário, deve o Grupo Gestor indeferir o pedido por ser mais econômico (menos dispendioso) o fomento direto por parte do poder público.

Cabe lembrar aqui a questão do cumprimento dos princípios administrativos, tanto da legalidade quanto da eficiência, haja vista que o artigo vincula a concessão à “repercussão econômica”. Portanto, se não

houver boa repercussão, o pedido deve ser negado. É atender à eficiência e também à legalidade administrativa.

Hely Lopes Meirelles entende a eficiência como um dos deveres da Administração e define este dever como “o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros” (MEIRELLES, 2004).

Por fim, a verificação da “repercussão do tratamento tributário sobre a economia catarinense”, programada por este artigo, remete às análises econômicas teorizadas por economistas e matemáticos. O Multiplicador Keynesiano, a Curva de Laffer, as Matrizes insumo-produto, os Modelos Econométricos, por exemplo. Ou seja, são ferramentas tecnicamente à disposição dos avaliadores da gestão pública. Caso estas sejam utilizadas, devem-se compreender quais dados de entrada são necessários para que apresentem suas conclusões.

e) Nos demais artigos desta lei, surgem novos detalhes e formas de avaliar a eficiência e a efetividade do benefício concedido. Por exemplo, o artigo 6º mostra que a avaliação pode dar-se caso a caso. Pois, assim está gravado: “o estabelecimento enquadrado deverá informar” “o incremento dos níveis de produção ou de prestação de serviços e de absorção de mão de obra e os investimentos realizados”. E mais adiante também exige a informação sobre “o percentual que as operações de exportação para o exterior representam em relação ao faturamento obtido”.

**Tabela 7: Insumos e produtos desejados programa Pró-Emprego.**

Insumo	Produto
Renúncia fiscal (R\$)	Incremento na produção ou prestação de serviços
	Incremento de mão de obra
	Investimentos realizados
	Percentual de exportação em relação ao faturamento

Fonte: produção do próprio autor.

Ora, em princípio, é bastante simples, aos órgãos de controle interno ou externo, verificar a relação existente entre custos e benefícios de cada concessão de renúncia tributária. Talvez não o seja, na prática, devido à grande quantidade de empreendimentos enquadrados no Pró-Emprego. Mas, para estas situações, avaliações estatísticas e probabilísticas são bastante adequadas, com eficácia e método reconhecidos. Basta adequar as ferramentas ao contexto para se obter algum resultado proveitoso.

O TCU destaca que auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar conclusões. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Nestas, o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados.

E ainda cabe outra observação. Se os projetos apresentados ao Grupo Gestor durante a fase de aprovação recebem avaliação dedicada, espera-se que a mesma atenção seja dada durante a execução de projetos bem como na conclusão destes. É a lição de Hely Lopes Meirelles que justo acima foi trazida: o dever “que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional” (MEIRELLES, 2004).

f) Em alguns artigos desta lei ocorre o inverso: são descritos os benefícios tributários e em quais situações podem ser concedidos. Conclui-se que, mesmo nestas situações, o objetivo do programa permaneça o mesmo, ou seja, em linha com os objetivos original e derivados do Pró-Emprego. Estas situações estão discriminadas na Tabela 8.

**Tabela 8: Insumos e obrigação acessória programa Pró-Emprego.**

Insumo	Fato Gerador
Art. 9º – Diferimento do ICMS (R\$)	Saída de mercadorias: - para industrialização por empresas exportadoras; - prestação de serviço de transporte das mercadorias; - saídas internas de bens de capital produzidos em território catarinense.
Art. 10. Diferimento do ICMS (R\$)	- materiais e bens adquiridos para a construção de empreendimento, inclusive construção do canteiro de obras.
Art. 12. Diferimento do ICMS (R\$)	- saídas internas de mercadorias a centros de distribuição das Regiões Sul e Sudeste.
Art. 15. Redução de alíquota do ICMS (energia elétrica) (R\$)	- modernização ou ampliação de terminal portuário e porto seco.
Art. 16. Diferimento na aquisição de bens e materiais destinados a ativo permanente (R\$)	- geração de energia elétrica; - linhas de transmissão; - terminais portuários e retroportuários; - portos secos.
Art. 22. Apropriação, na escrita fiscal, de créditos de ICMS;	- de bens destinados ao ativo imobilizado; - de partes e peças de reposição.

Fonte: produção do próprio autor.

A Tabela 9, abaixo, segue a mesma ideia da anterior. O que as diferencia é o fato de nesta o Fato Gerador ser uma obrigação acessória para com o Fisco estadual e não um fato econômico/jurídico. Lembra-se, segundo o Código Tributário Nacional, artigo 115, Fato gerador da obrigação acessória é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 2004).

**Tabela 9: Benefício em obrigação acessória**

Insumo	Fato Gerador (obrigações acessórias)
Art. 13-A. Segregação do crédito fiscal de ICMS (decorrente de exportação) para transferência e compensação (R\$)	Operação ou prestação com isenção ou redução da base de cálculo.
Art. 21. Transação de valor devido em conta gráfica do ICMS (R\$)	Abatimento para constituição de Fundo Pró-Emprego.
Art. 26. Anistia (R\$)	<p>Convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- à não correção monetária</li> <li>- à inclusão, como ICMS gerado pelo projeto incentivado, de valores:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) correspondentes a exportação de mercadorias, como se devido fosse;</li> <li>b) da importação de mercadorias.</li> </ul> </li> </ul>

Fonte: produção do próprio autor.

g) No Art. 13 da lei, há referência a localização espacial de empreendimentos. Confirma-se o objetivo original do programa de desenvolvimento econômico, sobretudo na tarefa distributiva das finanças públicas, ou seja, pela desconcentração econômica e produtiva.

**Tabela 10: Benefício por localização desejada do empreendimento.**

Insumo	Fato Gerador espacial
Art. 13. Carência no pagamento do ICMS (R\$)	Consideração a localização regional do empreendimento.

Fonte: produção do próprio autor.

Neste ponto, a tarefa de verificar a eficiência econômica com a realocação de um empreendimento em outra região do Estado requer

ferramentas matemáticas e estatísticas mais aprimoradas. Trata-se, entretanto, de algo bastante difundido e aplicado a muitas áreas do cotidiano e não só na economia. Há um sem número de ferramentas que cumprem esta tarefa. O mais simples e antigo meio que a pesquisou-se foram as tabelas de *input-output*, que evoluíram para programação linear e depois a econometria (simplificando-se a história da evolução das finanças públicas).

As Figuras 12 e 13 estão aqui para apresentar o tipo de informação que deve ser coletada para avaliar o resultado pretendido por este artigo. Ou melhor, o mandamento do artigo é para desconcentrar indústrias. Com dados de natureza semelhante ao destas duas figuras, por exemplo, pode-se construir relação empírica que aponte o sucesso do Pró-Emprego na desconcentração econômica. A Figura 12 abaixo traz distribuição da arrecadação de ICMS da indústria por Secretarias de Desenvolvimento Regionais, no primeiro ano de vigência do programa Pró-Emprego.

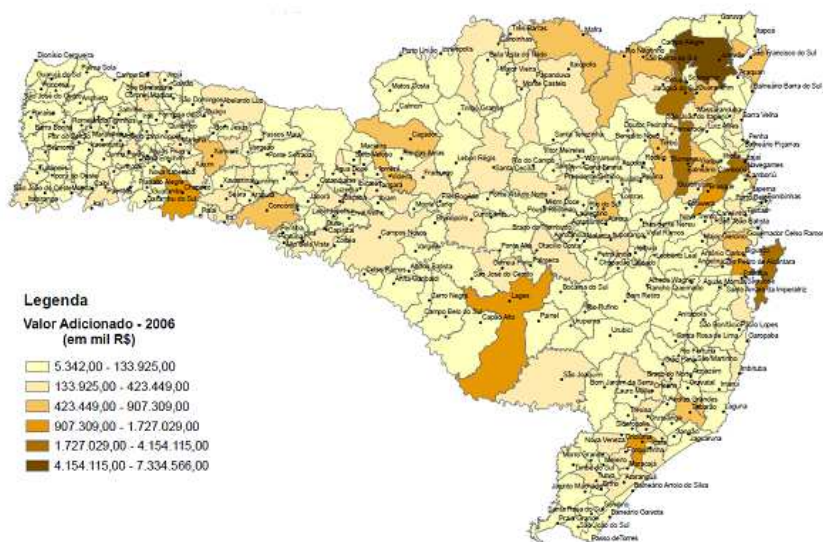
**Figura 13: Distribuição da arrecadação de ICMS da indústria catarinense**



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2007).

Por sua vez a próxima ilustração, Figura 13, traz informações sobre Valor Adicionado, também por Secretarias de Desenvolvimento Regionais, no ano anterior a vigência do Pró-Emprego.

**Figura 14: Distribuição espacial de valor adicionado à produção.**



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2006).

Aqui, faz-se remissão à segunda função das finanças públicas que é de ajuste na distribuição de renda. Esta função tem importância para o crescimento econômico sem grandes desigualdades de renda entre a população do ente público. Por meio desta função o governo também combate desequilíbrios regionais. Assim o faz pela via da despesa e da receita pública.

Com vistas a avaliar a eficiência do programa em relação a esta função das finanças públicas, pode-se considerar a mudança em indicadores socioeconômicos das regiões em análise em dois momentos distintos. O que será feito mais adiante com base nestas referências iniciais de ICMS e Valor Adicionado.

h) Este artigo, 16-B, é bastante direto em explanar a finalidade do programa, objetivo. O Pró-Emprego pretende ser eficiente, elevar tecnologia, desconcentrar a economia, e para isso deve ser mensurável. E isso será feito com incentivo às indústrias automotiva, aeronáutica, aeroespacial e de defesa.



**Tabela 11: Análise do conteúdo do artigo 16-B.**

Impactos esperados	
Indicadores	Gerar, no mínimo, o valor do quantum recebido a título dos incentivos em até 8 (oito) anos.
	Incrementar os níveis de tecnologia e competitividade da economia estadual.
	Contribuir para o desenvolvimento sustentável do meio ambiente.
	Contribuir para a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas.
	Contribuir para o desenvolvimento local e regional.
	Indenizar o Estado pelos dispêndios incorridos na concessão dos incentivos em determinadas situações.

Fonte: produção do próprio autor.

Feita a interpretação do conteúdo da Lei nº 13.992/07, neste próximo trecho a tarefa é de interpretação do Decreto 105/07. Então o decreto regulamentador também foi estudado, resumido e mantidos apenas os fragmentos de texto que contribuem para os propósitos desta pesquisa.

Extraíram-se, então, as partes mais importantes para os propósitos desta pesquisa. Nelas, pôde-se perceber o grau de detalhamento das informações, a serem produzidas por empresas inscritas no programa Tais informações posteriormente irão subsidiar o Grupo Gestor na decisão pela concessão e no acompanhamento de metas.

De modo geral, o decreto segue a mesma lógica da lei; não poderia ser diferente. Traz questões operacionais que só reafirmam a conclusão do debate mantido nos parágrafos precedentes. Há previsão do repasse de informações empresariais à Fazenda, mas não é dada utilidade a estes dados tampouco são exigidas dos beneficiários do programa informações conclusivas.

Em atenção a vários postulados e princípios Administrativos, tais informações deveriam ser repassadas à Fazenda estadual com fidedignidade e constância. Igualmente, os órgãos competentes do Governo de Santa Catarina deveriam avaliar as concessões conforme prescrito pela normatividade do programa (e da própria Constituição), como já destacado.

Em conversas com servidores do órgão fazendário desta Unidade Federativa (uma das mais avançadas em transparência e zelo pela coisa pública, enfatiza-se), soube-se que tal avaliação ainda não é efetuada. Repita-se: depois de mais de sete anos da implantação deste programa, a Secretaria de Estado da Fazenda e o Tribunal de Contas do Estado ainda estudam formas de verificar a eficiência deste tipo de renúncias fiscais.

4.2.1.3 Resumo do projeto de coleta de dados e definição de indicadores

A primeira parte do projeto da coleta de dados recaiu sobre a tentativa de se compreender o programa Pró-Emprego via leis orçamentárias e classificação programática utilizada neste tipo de instrumento normativo. Como já foi dito, esta tentativa foi parcialmente prejudicada. O Governo de Santa Catarina não usou deste expediente para organizar e divulgar seus verdadeiros objetivos com este programa, o que, além de estar divergente da legislação aplicável às finanças públicas, põe dificuldade adicional para controle dos resultados do programa.

A atividade de controle externo sobre este tipo de ação estatal seria facilitada pela apresentação de referências e todo o conjunto de informações expressas por meio da estrutura funcional programática. Como, por exemplo, o que acontece no programa 0115, presente no PPA 2012-2015 desta mesma Unidade da Federação.

Figura 154: Recorte do PPA catarinense ano 2012 - 2015.

ORÇAMENTO FISCAL - PROGRAMAS TEMÁTICOS				PLANO PLURIANUAL 2012 - 2015			
PROGRAMA	0115 Gestão do Sistema de Transporte Intermunicipal de Passa eiros			ÓRGÃO RESPONSÁVEL: Secretaria de Estado da Infraestrutura			
OBJETIVO	Melhorar e qualificar o sistema de transporte intermunicipal de passageiros no Estado de Santa Catarina, através de investimentos em infraestrutura e no gerenciamento, controle e fiscalização do sistema.						
JUSTIFICATIVA	Necessidade de melhorar as condições de atendimento a população no que tange ao transporte intermunicipal, com o barateamento das passagens, a melhoria na infra-estrutura dos terminais, garantindo a sociedade um transporte de qualidade.						
PÚBLICO-ALVO	Usuários do sistema de transporte intermunicipal						
INDICADOR (UNIDADE DE MEDIDA)	REFERÊNCIA		FONTE DOS DADOS				
	DATA DE APURAÇÃO	ÍNDICE					
0125 Pessoa ocupado em serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	74.640,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços				
0126 Número de empresas que prestam serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	10.338,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços				
CUSTO DO PROGRAMA							
FONTE DE RECURSOS			2014	2015-2015	TOTAL		
0.1.91 Operações de crédito interna - recursos do tesouro - exercício corrente			3.339.861	0	6.679.722		
0.2.40 Recursos de serviços - recursos de outras fontes - exercício corrente			9.483.029	9.329.009	33.993.555		
0.2.60 Recursos patrimoniais primários - recursos de outras fontes - exercício corrente			1.931.818	1.931.818	7.441.854		
0.2.69 Outros recursos primários - recursos de outras fontes - exercício corrente			752.874	752.874	3.987.319		
TOTAL			15.507.582	12.013.701	52.102.450		
SUBSUAÇÃO	PRODUTO	UNIDADE	META FÍSICA	META FINANCEIRA			
				2014	2012-2015		
004031 Implantação de sistema integrado de transportes e travessia marítima	Sistema implantado	unidade	1,0	266.144	1.119.614		
004073 Manutenção e modernização da administração do terminal Rita Maria	Pessoa beneficiada	unidade	1,0	6.937.273	27.705.689		
004092 Desenvolvimento de estudos, pesquisas e projetos	Projeto aprovado	unidade	1,0	269.600	1.294.218		
004715 Subsídio para usuários da travessia Itajaí - Navegantes	Subsídio	unidade	10.000,0	2.639.776	9.813.262		
001088 Instalação e manutenção de comboios regionais	Equipamento implantado	unidade	1,0	410.117	1.670.706		
005402 Reorganização do sistema de transporte intermunicipal de passageiros	Política formulada	unidade	1,0	665.144	2.465.250		
011570 Construção e reforma de terminais rodoviários de passageiros	Obra executada	obra	144,0	1.514.272	5.074.968		
011580 Construção de abrigos de passageiros	Obra executada	obra	144,0	515.566	1.833.622		
011591 Administração e manutenção das atividades da Polícia Rodoviária Estadual	Convênio firmado	convênio	1,0	103.300	325.144		
011591 Investimentos em equipamentos de apoio rodoviário	Obra executada	obra	32,0	155.000	500.009		

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Ao se verificar gastos além do previstos ou realizações aquém do planejado, em qualquer das subações, por simples comparações de valores infere-se diretamente a existência de uma impropriedade na condução do programa e pode-se avaliar seu desvio em termos numéricos. É a primeira forma de controlar o desempenho de programas.

A ideia básica de medição de eficiência por meio do orçamento programa é a da eficiência relativa. Relação esta com subações, subprogramas dentro do mesmo programa, com outros programas de

governo, com a iniciativa privada, com organizações não governamentais quando usarem insumos ou resultarem em produtos semelhantes.

A comparação com outros programas governamentais que buscam metas parecidas, por exemplo, traria boas informações acerca da dinâmica do Pró-Emprego no cenário catarinense. Relacionando-as (as metas) com os insumos disponibilizados, se verificaria a eficiência relativa entre estes programas.

Inúmeras formas de avaliação da eficiência relativa de programas de renúncia seriam possíveis com a descrição destes sob a forma programática. E o resultado para o ente público em questão seria multiplicado. Pois, “o aumento da racionalidade pode ajudar, deste modo, a que cheguem mais recursos, e também a multiplicar o rendimento dos que estão disponíveis. Isso somente será possível medindo a eficiência em sua utilização e comprovando a eficácia com que se alcançam os objetivos e, consequentemente, a equidade” (COHEN; FRANCO, p. 19, 2011).

“Para que o custo fiscal envolvido na concessão de benefícios fiscais seja mensurado é essencial que os gastos tributários sejam devidamente identificados e controlados, o que é imprescindível, inclusive, para que os formuladores das políticas públicas possam fazer suas escolhas e avaliações” (MADUREIRA; PINHO; SANTOS, p.22, 2007).

Entretanto, “por questões particulares e específicas do processo histórico do Brasil e em razão da lentidão do processo de amadurecimento das relações entre esferas governamentais, e entre estas e a comunidade, o processo de planejamento foi abandonado, focalizando apenas as questões de caráter legal. O que deveria ser uma proposição de objetivos e metas reduziu-se a um mero documento burocrático – a Lei Orçamentária – e a função controle, que deveria direcionar-se para a avaliação da eficiência e eficácia da execução do plano de governo, tornou-se mera verificação da legalidade e da forma dos atos” (MATIAS, CAMPELLO, p. 47, 2000).

Assim, no que diz respeito à eficiência econômica das peças orçamentárias, não se pode verificá-la adequadamente, pois um de seus principais programas de investimento e renúncias tributárias ali não estava descrito. Felizmente, assim com acontece no transcurso da atividade de controle externo, esta pesquisa também se motiva por encontrar maneiras de tornar prática as letras da Constituição. E, em assim sendo, buscou-se outras formas de provar viáveis auditorias operacionais sobre renúncias tributárias.

Assim, após o estudo das leis orçamentárias do Estado de Santa Catarina, partiu-se para interpretação da Lei 13.992 e do Decreto nº 105/2007 instituidores do programa Pró-Emprego. Destes institutos pôde-se extrair que existe previsão de insumos para desenvolvimento do Pró-

Emprego e que tais insumos são quantificáveis. Todos estes são oriundos de renúncia seletiva do ICMS para empreendimentos que cumpram condições estabelecidas em lei.

A Tabela 12 resume as informações produzidas no item 4.2.2 relativas aos insumos oferecidos pelo programa Pró-Emprego de acordo com cada Fato Gerador de ICMS.

**Tabela 12: Relação insumos concedidos pela Lei 13.992 e fato gerador.**

Insumo	Fato Gerador
	à saída de mercadorias:
	- para industrialização por empresas exportadoras;
Art. 9º – Diferimento do ICMS (R\$)	- prestação de serviço de transporte das mercadorias;
	- saídas internas de bens de capital produzidos em território catarinense.
Art. 10. Diferimento do ICMS (R\$)	- materiais e bens adquiridos para a construção de empreendimento, inclusive construção do canteiro de obras.
Art. 12. Diferimento do ICMS (R\$)	- saídas internas de mercadorias a centros de distribuição das Regiões Sul e Sudeste.
Art. 15. Redução de alíquota do ICMS (energia elétrica) (R\$)	- modernização ou ampliação de terminal portuário e porto seco.
Art. 16. Diferimento na aquisição de bens e materiais destinados a ativo permanente (R\$)	- geração de energia elétrica;
	- linhas de transmissão;
	- terminais portuários e retroportuários;
	- portos secos.

Fonte: produção do próprio autor.

**Tabela 13: (Continuação) insumos concedidos e fato gerador.**

Insumo	Fato Gerador
Art. 22. Apropriação, na escrita fiscal, de créditos de ICMS; remissão e anistia. (R\$)	- de bens destinados ao ativo imobilizado; - de partes e peças de reposição.
Art. 13-A. Segregação do crédito fiscal de ICMS (decorrente de exportação) para transferência e compensação (R\$)	- operação ou prestação com isenção ou redução da base de cálculo.
Art. 21. Transação de valor devido em conta gráfica do ICMS (R\$)	- Abatimento para constituição de Fundo Pró-Emprego. convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes relativamente:  - a não correção monetária
Art. 26. Anistia (R\$)	- à inclusão, como ICMS gerado pelo projeto incentivado, de valores:  a) correspondentes a exportação de mercadorias, como se devido fosse;  b) da importação de mercadorias.
Art. 13. Carência no pagamento do ICMS (R\$)	- consideração a localização regional do empreendimento.

Fonte: produção do próprio autor.

Os valores correspondentes às renúncias concedidas podem ser verificados pela Secretaria de Estado da Fazenda, ou mesmo pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, em três momentos:

- a) na adesão do empreendimento ao programa (previsão);
- b) durante sua execução (acompanhamento); e,
- c) ao final da concessão, quando empreendimento perde, por qualquer motivo, os requisitos descritos na lei (conclusão).

Tem-se, portanto, o numerador da relação custo/benefício. É necessário ainda, para esta simples medida, quantificar-se o benefício obtido. Sendo que estes podem advir de vários ambientes econômicos citados na legislação do Pró-Emprego. A tabela abaixo discrimina tais

ambientes e apresenta uma idéia das áreas nas quais se espera melhoria de indicadores.

**Tabela 14: Ambientes de atuação e mudanças esperadas pelo Pró-Emprego.**

Ambiente de avaliação	Indicadores
Socioeconômico	População ocupada
	Renda média dos trabalhadores
	PIB <i>per capita</i>
Finanças Públicas	Alavancagem da economia
	Desconcentração das atividades produtivas
	Desenvolvimento local e regional
Infraestrutura Estadual	Incremento do nível tecnológico
	Indústrias não poluentes
	Voltados à preservação do meio ambiente
	Terminais portuários ou portos secos
Finanças Corporativas	Geração de eletricidade e linhas de transmissão
	Faturamento
	Serviço despacho aduaneiro
	Produção ou prestação de serviços
	Investimentos
	Exportação em relação ao faturamento

Fonte: produção do próprio autor.

Os dados a serem coletados têm natureza quantitativa e poderão expressar informações substantivas da ação pública. Estima-se que vários órgãos de governo e institutos privados produzam informações nestes ramos de atividades. Procurar tais instituições e dados por elas produzidos é a próxima parte do trabalho prático.

Também se entende que haja outros produtos desejados com a concessão de tais renúncias. Outros benefícios econômicos que não estão descrito nesta lei. Porém, desejáveis por toda a sociedade catarinense, não podem ser contabilizados para avaliação do programa, uma vez que não estão descritos na normatividade. Portanto, a coleta de dados pautou-se neste conjunto de informações.

Na realidade, a Tabela 14 aponta os ambientes Socioeconômico e Finanças Públicas como dois enclaves distintos da atuação estatal pretendida. Porém, em se tratando da confecção de indicadores, os dados brutos para aferir a efetividade e eficiência do programa nestas áreas são muito semelhantes. São dados de natureza econômica no sentido estrito da palavra.

Por seu turno, para avaliação dos dois ambientes listados na sequência da Tabela 14, Infraestrutura Estadual e Finanças Corporativas é necessária a obtenção de outra espécie de dados. Por conta disso, foram feitas algumas entrevistas com servidores da Secretaria de Fazenda do

Estado de Santa Catarina, oportunidade na qual se demonstrou a utilidade destas informações para esta pesquisa acadêmica.

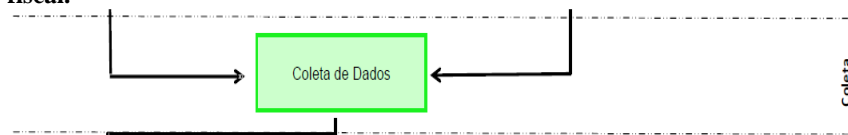
Entretanto, nem mesmo tal órgão da Administração dispõe de relatórios contendo indicadores ou dados brutos que apontem incremento tecnológico, evolução de faturamento ou exportações influenciadas pelo programa Pró-Emprego. O Grupo Gestor do programa deveria ser responsável pela produção e guarda deste material, mas isso não foi verificado.

Por conta destas nuances o do objetivo original do Pró-Emprego a coleta de dados será restrita às variáveis estritamente econômicas, quais sejam: Produto Interno Bruto; Renda per capita; Renda do pessoal ocupado; Desconcentração da atividade econômica. Espera-se com estas informações obter evidências de auditoria que provem uma medida de eficiência do alívio fiscal de que o gasto público direto.

#### 4.2.2 Coleta de dados

Conforme ilustrado nos comentários metodológicos, também segue abaixo um recorte do fluxo do processo de avaliação do programa Pró-Emprego com intuito de orientar o estágio atual deste caso prático. Aqui a etapa em discussão é a segunda fase da execução, ou seja, a coleta de dados propriamente dita.

**Figura 16: Projeto da coleta de dados para avaliação de eficiência de renúncia fiscal.**



Fonte: produção do próprio autor.

Tendo em vista os objetivos derivados e, sobretudo, o objetivo original do programa a massa de dados que foi buscada e obtida foi oriunda dos macroambientes Socioeconômico e Finanças Públicas catarinenses. Tais dados foram extraídos de páginas da internet da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, do Ministério do Trabalho e Emprego, e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Destaca-se que, por conta de outros objetivos do programa Pró-Emprego, qual seja, a desconcentração espacial das atividades econômicas (função distributiva das finanças públicas), trabalhou-se com os municípios catarinenses agrupados por Secretarias de Desenvolvimento Regionais. Ou seja, a divisão espacial utilizada pelo governo catarinense foi incorporada à

coleta de dados. Isso facilitou também a manuseio de dados, a síntese de informações e a produção de evidências de pesquisa.

Para obtenção de uma relação simples, do tipo custo/benefício, a informação inicial a ser coletada para avaliação do programa é o insumo envolvido na concessão e o investimento planejado. O programa Pró-Emprego propunha-se a alterar esta realidade. O fez em parceria com a iniciativa privada por meio de renúncias de ICMS. Segundo as Leis de Diretrizes Orçamentárias daqueles anos, previram-se os seguintes valores, em forma de benefício tributário, como participação do Governo.

**Tabela 15: Renúncias Pró-Emprego estimadas nas LDOs de SC.**

Ano	Estimativa de renúncias LDOs (R\$)
2007	127.820.894,50
2008	215.882.000,00
2009	234.447.852,00
2010	400.000.000,00
2011	410.570.063,00
total	1.388.720.809,50

Fonte: produção do próprio autor.

Já a participação da iniciativa privada, durante o período em que o programa foi investigado, consistiu nos seguintes termos.

**Tabela 16: Proposta apresentada à SEF-SC**

Empregos diretos	Investimentos (R\$)
92.785	20.152.816.175,00

Fonte: produção do próprio autor.

Na tabela acima podem-se ver os empregos diretos e investimentos planejados pelos proponentes ao programa Pró-Emprego. Destes dados pode-se extrair a relação entre o valor despendido pelo Governo com alívio da carga tributária e o investimento realizado pelos atores econômicos privados. Ou seja, a cada R\$1,00 gasto pelo Governo, os agentes privados investiram outros R\$14,51. Algo que, inclusive, vai além do impacto provocado pelo multiplicador keynesiano.

Sem sombra de dúvidas parece uma ação de fomento bastante atraente para o gestor público e ao conjunto da sociedade catarinense. Ainda mais pelo fato de tais investimentos serem, na maioria, destinados ao ativo permanente de empresas, ou seja: Formação Bruta de Capital Fixo, que incrementa a capacidade produtiva do Estado.



Entretanto, resta saber, de fato, se tal contrapartida privada, em forma de investimentos, foi realizada. Também é imprescindível saber se o governo concedeu benefícios além daqueles previstos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias. Para resolver esta questão, seria de muita utilidade a análise de cada concessão. Tanto que foi prevista na legislação, como se pode ver em tópicos precedentes.

Como forma de dar números a esta discussão, buscaram-se dados de um caso real para demonstrar a possibilidade de avaliação de eficiência e efetividade de cada renúncia concedida pela Secretaria de Fazenda. Trata-se de conhecer parte das finanças corporativas das empresas beneficiadas, conforme previsto na legislação do Pró-Emprego. Por solicitação da empresa em tela, seu nome não será divulgado. Será feita referência, então, à empresa Alpha.

Para candidatar-se aos benéficos do programa Pró-Emprego, a proponente, empresa Alpha, apresentou os formulários 1, 2, 3 e 4 (disponíveis na internet para preenchimento) com a descrição do projeto de pleito e os quantitativos necessários para seu implemento. No Anexo IV seguem tais formulários, sendo que o primeiro deles não foi preenchido para preservar o anonimato da empresa que gentilmente cedeu informações a esta pesquisa.

### **Formulário 1**

Depois dos dados cadastrais da empresa, seguiu-se a descrição do Projeto propriamente dito. A área de atuação é a indústria de geração de energia. No formulário 1 consta:

“A usina fotovoltaica Alpha está localizada no município de Florianópolis, mais precisamente no bairro Pantanal, sob as coordenadas 27°36’25” de latitude Sul e 48°31’16” de longitude Oeste, e prevê a instalação dos módulos fotovoltaicos sobre a cobertura do edifício sede da empresa Alpha e sobre as coberturas dos estacionamentos que serão construídos. No total, a usina fotovoltaica ocupará uma área construída de aproximadamente 10.000m<sup>2</sup> e terá potência instalada total de 1.023,84kWp. A implantação da usina é totalmente modular e não envolverá estruturas de grande porte. Em função disso não haverá nenhum tipo de restrição ao transporte dos materiais até local de implanta que está localizado em centro urbano cercado de ruas totalmente pavimentadas”.

Quanto ao “impacto do Projeto no desenvolvimento da empresa”, o campo foi preenchido da seguinte forma.

“A implantação desta usina fotovoltaica representará um marco na história do aproveitamento desta fonte energética no país.

Além das características técnicas que o destacam como projeto mais importante do país no momento, sua implantação ocorre em um momento extremamente oportuno. Com este projeto, a empresa Alpha e Santa Catarina passam a fazer parte da história do Brasil, pois este será o primeiro prédio público do País a ter uma usina fotovoltaica em sua cobertura”.

Quanto ao “impacto do Projeto na qualidade dos produtos e processos da empresa”, a Alpha assim justificou.

“A expansão da empresa através da implantação dos projetos de usinas fotovoltaicas contribuirá para a inserção da empresa com destaque na geração de energia de fontes renováveis”.

O “impacto do Projeto na produtividade da empresa”, pode se esperar:

- a) “Acréscimo da receita da empresa;
- b) Aumento na disponibilidade energética renovável para desenvolvimento do país;
- c) Desenvolvimento de mão-de-obra local na implantação de projetos com tecnologia de ponta e alto poder de crescimento no mercado nacional;
- d) Tornar a empresa e o município referências para projetos desta natureza;
- e) Orientação para a população e para empresas sobre os benefícios da utilização da energia solar contribuindo para uma expansão mais consciente da matriz energética brasileira”.

## **Formulário 2**

Neste formulário foram informados os quantitativos sobre utilização de mão-de-obra. Adicionalmente segue a informação de que “a partir da conclusão da obra, os empregos gerados e mantidos projetados para os períodos serão necessários para a operação e manutenção do sistema”.

**Quadro 1: Meta de empregos apresentadas pela empresa Alpha à SEF-SC.**

METAS PROJETADAS DE UTILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA DIRETA				
SEMESTRE	EMPREGOS DIRETOS ACRESCIDOS NO	TOTAL DE EMPREGOS DIRETOS MANTIDOS NO	CRESCIMENTO PROJETADO EM CADA	CRESCIMENTO ACUMULADO PROJETADO
			%	%
Ago-Dez 2012	82	65		
Jan-Jun 2013	82	65		
Jul-Dez 2013	50	50		
Jan-Jun 2014	50	50		
Jul-Dez 2014	50	50		
Jan-Jun 2015	50	50		

Fonte: Formulário 2 preenchido pela empresa Alpha.

**Formulário 3**

Este terceiro formulário trata do cronograma físico-financeiro de investimentos por itens de gasto.

**Quadro 2: Cronograma físico-financeiro apresentado à SEF-SC.**

CRONOGRAMA FÍSICO-FINANCEIRO DOS INVESTIMENTOS				
SEMESTRE	DESCRIÇÃO DO INVESTIMENTO	VALOR EM R\$	% DO TOTAL A SER INVESTIDO	ACUMULADO EM R\$
Até dez 2012	Serviços de Engenharia/Gestão	427.281,92	5%	427.281,92
Até dez 2012	Máquinas/Equipamentos	2.830.306,52	35%	3.257.588,44
Até dez 2012	Obras Cíveis e Montagens	484.229,70	6%	3.741.818,14
1º sem 2013	Serviços de Engenharia/Gestão	194.968,00	2%	3.936.786,14
1º sem 2013	Máquinas/Equipamentos	3.510.991,87	43%	7.447.778,01
1º sem 2013	Obras Cíveis e Montagens	623.996,28	8%	8.071.774,29
		8.071.774,29	100%	

Fonte: Formulário 3 preenchido pela empresa Alpha.

**Formulário 4**

Já o último formulário, o de número 4, pede considerações acerca do incremento no faturamento da empresa com o Projeto, o ICMS gerado e a previsão do momento no qual estas referências serão implementadas.

**Quadro 3: Cronograma físico-financeiro apresentado à SEF-SC**

ÚLTIMOS 36 MESES			
SEMESTRE	FATURAMENTO	ICMS GERADO (B)	(B) / (A)
	(A)		%
2º sem 2009	403.455.000,00	0	
1º sem 2010	353.800.000,00	0	
2º sem 2010	426.366.000,00	0	
1º sem 2011	432.488.000,00	0	
2º sem 2011	488.444.000,00	0	
1º sem 2012	481.675.000,00	0	

Fonte: Formulário 4 preenchido pela empresa Alpha.

Destaca-se que não há geração de ICMS na atividade de produção de energia elétrica, mas sim no consumo deste produto, por conta de determinação constitucional. Assim, o Estado de Santa Catarina não conta com incremento direto na arrecadação de ICMS ao atender o pleito da empresa Alpha.

**Quadro 4: Cronograma físico-financeiro apresentado à SEF-SC.**

METAS PROJETADAS				
SEMESTRE	FATURAMENTO (A)	ICMS A GERAR (B)	(B) / (A) %	CRESCIMENTO PROJETADO %
2º sem 2012	522.000,00	0		
1º sem 2013	523.000,00	0		
2º sem 2013	565.000,00	0		
1º sem 2014	566.000,00	0		
2º sem 2014	581.000,00	0		
1º sem 2015	582.000,00	0		

Fonte: Formulário 4 preenchido pela empresa Alpha.

Percebe-se que a descrição do projeto por parte da empresa proponente é bastante simples. Pode-se imaginar também que a avaliação realizada pelo grupo Gestor do programa Pró-Emprego é bastante subjetiva, haja vista a pequena quantidade de informações solicitadas e oferecidas para análise.

Da mesma forma que há subjetividade na concessão do benefício, há nas auditorias destes programas. Auditoria operacional é, por isso,

diferente de auditorias de regularidade, pois nestas os aspectos legais ganham relevância. “Por esta razão, essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica” (ISSAI 3000/1.8, *apud* BCTU, 2010).

Nesta linha de raciocínio para avaliação de questões substantivas, adiciona-se que a proposta da empresa Alpha tem como fundamento a novidade tecnológica envolvida (com o conseqüente domínio de tecnologia), o aumento da disponibilidade de eletricidade, a diversificação da matriz energética e o investimento em imobilizado. Fatores qualitativos que vão além da avaliação financeira.

Para enquadrar tal proposta no programa Pró-Emprego, estima-se que a concessão de renúncias para empresa Alpha tomou por base os seguintes artigos da Lei 13.992/07, que seguem resumidos.

✓ Art. 10. Diferimento do ICMS relativo aos materiais e bens adquiridos para a construção de empreendimento, encerrada a fase do diferimento na data da alienação. O diferimento também se aplica às operações com materiais e bens: I - necessários à construção; ou, II - à construção do canteiro de obras.

✓ Art. 16. Para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica poderá ser concedido diferimento, na aquisição de bens e materiais destinados à integração no ativo permanente: II - devido na importação.

Em sendo assim, sob a égide deste artigo, os seguintes equipamentos foram importados com diferimento de ICMS.

**Tabela 17: Lista de preços 1 – Bens, equipamentos principais.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	Renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	Módulos Fotovoltaicos (tipo 1) - Projeto Principal	2.408.326,72	409.415,54	1.998.911,18
2	Módulos Fotovoltaicos (tipo 1) - Projeto Experimental	10.892,12	1.851,66	9.040,46
3	Módulos Fotovoltaicos (tipo 2)- Projeto Experimental	24.015,47	4.082,63	19.932,84
4	Inversores de frequência - Projeto Principal	678.536,70	115.351,24	563.185,46
5	Inversores de frequência - Projeto Experimental	24.169,45	4.108,81	20.060,64
TOTAL		R\$ 3.145.940	R\$ 534.810	R\$ 2.611.131

Fonte: produção do próprio autor.

Ainda enquadraram-se no artigo 16, porém em outro inciso, cujos resumos seguem abaixo, as seguintes compras.

1 Art. 16. diferimento, na aquisição de bens e materiais destinados à integração no ativo permanente: III - relativo ao diferencial de alíquota, quando adquiridos de outras unidades da Federação.

**Tabela 18: Lista de preços 2 – Bens, equipamentos CA e CC.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	Condutor para operação em CC	135.600,32	6.457,16	129.143,16
2	Condutor para operação em CA em baixa tensão	335.493,09	15.975,86	319.517,23
3	Condutor para operação em CA em média tensão	90.835,05	4.325,48	86.509,57
4	Transformador Elevador, a seco, 15kV	140.636,09	6.696,96	133.939,14
5	Dispositivos de manobra e proteção em corrente contínua	38.998,98	1.857,09	37.141,88
6	Dispositivos de manobra e proteção em baixa tensão (grupo 1)	17.642,59	840,12	16.802,46
7	Dispositivos de manobra e proteção em baixa tensão (grupo 2)	17.642,59	840,12	16.802,46
8	Dispositivos de manobra e proteção em baixa tensão (grupo 3)	1.873,33	89,21	1.784,13
9	Dispositivos de manobra e proteção em média tensão (grupo 1)	6.809,12	324,24	6.484,87
10	Dispositivos de manobra e proteção em média tensão (grupo 2)	4.933,49	234,93	4.698,56
11	Dispositivos de manobra e proteção em média tensão (grupo 3)	300.790,18	14.323,34	286.466,84
12	Cabos para implantação da malha de terra e aterramentos	29.484,18	1.404,01	28.080,17
13	Sistema de serviços auxiliares	153.961,49	7.331,50	146.629,99
14	Sistema de Medição Operacional	7.969,96	379,52	7.590,44
15	Sistema de Medição de Faturamento padrão CCEE	54.115,77	2.576,94	51.538,83
TOTAL		R\$ 1.336.786,22	R\$ 63.656,49	R\$ 1.273.129,74

Fonte: produção do próprio autor.

**Tabela 19: Lista de preços 3 – Equipamentos auxiliares.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	Trilhos/bandejas/calhas e eletrodutos aéreos	R\$ 43.075,96	R\$ 2.051,24	R\$ 41.024,73
2	Trilhos/bandejas/calhas e eletrodutos subterrâneos	R\$ 79.937,87	R\$ 3.806,57	R\$ 76.131,31
3	Trilhos/bandejas/calhas Projeto Experimental	R\$ 5.160,71	R\$ 245,75	R\$ 4.914,96
4	Trilhos/bandejas/calhas comunicação	R\$ 14.723,43	R\$ 701,12	R\$ 14.022,32
5	Caixas de passagem	R\$ 8.621,64	R\$ 410,55	R\$ 8.211,08
TOTAL		R\$ 151.519,61	R\$ 7.215,22	R\$ 144.304,39

Fonte: produção do próprio autor.

**Tabela 20: Lista de preços 4 – Sistema de monitoramento.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	Renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	Célula fotovoltaica de silício cristalino	12.524,51	596,41	11.928,11
2	Piranômetro	29.704,86	1.414,52	28.290,35
3	Sensor de temperatura	799,44	38,07	761,37
4	Anemômetro	1.286,73	61,27	1.225,45
5	Sistema para supervisão e controle	374.337,66	17.825,60	356.512,05
6	Sistema para supervisão e controle Projeto	20.571,04	979,57	19.591,46
TOTAL		R\$ 439.224,23	R\$ 20.915,44	R\$ 418.308,79

Fonte: produção do próprio autor.

**Tabela 21: Lista de preços 5 – Estruturas mecânicas.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	Estrutura metálica parte I	258.674,41	12.317,83	246.356,58
2	Estrutura metálica parte II	306.935,69	14.615,99	292.319,71
3	Estrutura metálica parte III	81.282,81	3.870,61	77.412,20
4	Estrutura metálica parte IV	81.217,08	3.867,48	77.349,60
5	Estrutura metálica parte V	502.869,64	23.946,17	478.923,46
6	Estrutura metálica parte VI	36.848,20	1.754,68	35.093,53
TOTAL		R\$ 1.267.827,83	R\$ 60.372,75	R\$ 1.207.455,07

Fonte: produção do próprio autor.

Abaixo, apresenta-se um resumo do investimento realizado pela empresa Alpha e a contrapartida do Governo do Estado sob a forma de renúncia fiscal.

**Tabela 22: Resumo do investimento realizado pela empresa Alpha.**

item	Descrição dos itens	Valor sem Pró-Emprego	Renúncia concedida	Valor final com Pró-Emprego
1	BENS - EQUIPAMENTOS PRINCIPAIS	3.145.940,47	534.809,88	2.611.130,59
2	BENS - EQUIPAMENTOS CA e CC	1.336.786,22	63.656,49	1.273.129,74
3	BENS - EQUIPAMENTOS AUXILIARES	151.519,61	7.215,22	144.304,39
4	BENS - SISTEMA DE MONITORAMENTO	439.224,23	20.915,44	418.308,79
5	BENS - ESTRUTURAS MECÂNICAS	1.267.827,83	60.372,75	1.207.455,07
6	SERVIÇOS - PROJETOS EXECUTIVOS	427.281,92	0,00	427.281,92
7	SERVIÇOS - OBRAS CIVIS	716.410,77	0,00	716.410,77
8	SERVIÇOS - MONTAGEM MECÂNICA	209.102,81	0,00	209.102,81
9	SERVIÇOS - CONEXÃO ELÉTRICA	182.712,41	0,00	182.712,41
10	SERVIÇOS - TREINAMENTO E TESTES	194.968,00	0,00	194.968,00
TOTAL		R\$ 8.071.774,28	R\$ 686.969,78	R\$ 7.384.804,50

Fonte: produção do próprio autor.

O investimento total realizado foi de R\$7.384.804,50 e a renúncia concedida de R\$686.969,78. A diferença é considerável, por volta de 9,3% do investimento inicial, e certamente traz à avaliação do analista de investimentos números muito mais favoráveis pelo aceite do projeto.



Entretanto, nota-se que embora o investimento na empresa Alpha pudesse ser realizado mesmo sem o alívio fiscal provocado pelo Pró-Emprego, certamente a avaliação do cenário econômico catarinense também influenciou a decisão do empreendedor. Viu-se com a literatura da área que o investimento depende não apenas de cálculos racionais sobre retornos futuros, mas do estado de confiança do investidor, do consumidor, de todos os agentes na economia. E nisso o programa governamental catarinense teve influência positiva na avaliação de vários empreendedores na tomada de decisão. Como será verificado na parte prática desta pesquisa.

Na coleta de dados concernentes aos indicadores econômicos propriamente ditos, buscaram-se maneiras de contrastar mudanças na situação de Santa Catarina frente a outros entes federados. Aos três Estados do Sul, por semelhanças demográfica, cultural, econômica; ao Estado de São Paulo, por este ser o mais organizado e industrializado entre todos; ao Estado de Mato Grosso, destaque nos últimos anos em crescimento econômico. Os dados abaixo se referem ao panorama nacional no ano de 2006.

**Tabela 23: Alguns indicadores para ano de 2006.**

Unidade Federação	População ocupada	Renda da população ocupada (R\$)	PIB <i>per capita</i> (R\$)
Brasil	26.031.483	91.023,76	12.686,60
Mato Grosso	365.575	96.444,21	12.340,68
Paraná	1.770.410	77.165,54	13.151,95
Rio Grande do Sul	1.834.472	85.488,87	14.304,83
Santa Catarina	1.293.713	71.999,55	15.633,12
São Paulo	8.485.224	94.594,39	19.550,35

Fonte: produção do próprio autor.

Por sua vez, a Tabela 24, abaixo, mostra o ambiente socioeconômico do Estado de Santa Catarina, no ano de 2006, para os mesmos indicadores estratificados por Secretarias de Desenvolvimento Regionais.

**Tabela 24: Informações econômicas do Estado de SC - ano de 2006.**

Secretaria de Desenvolvimento Regional	População ocupada	Renda da pop. ocupada (R\$)	PIB <i>per capita</i> (R\$)
Araranguá	27.261	58.990,98	9.148,72
Blumenau	135.463	56.951,58	19.378,45
Braço do Norte	14.737	51.501,19	11.731,92
Brusque	61.610	49.307,87	17.511,99
Caçador	25.956	54.251,62	12.974,80
Campos Novos	8.390	74.316,81	10.879,93
Canoinhas	18.997	70.157,55	10.522,03
Chapécó	57.097	62.099,92	16.515,68
Concórdia	25.512	57.815,58	15.445,90
Criciúma	98.756	51.321,07	13.359,86
Curitibanos	12.515	64.904,59	12.211,08
Dionísio Cerqueira	6.220	80.443,57	10.457,48
Grande Florianópolis	321.358	37.580,87	14.110,32
Ibirama	16.193	46.758,04	11.386,96
Itajaí	119.879	76.594,71	19.736,90
Itapiranga	7.999	62.558,44	15.396,13
Ituporanga	6.935	107.340,59	12.542,87
Jaraguá do Sul	72.215	58.033,52	20.895,01
Joaçaba	36.693	63.011,94	18.691,47
Joinville	160.406	89.827,79	23.501,78
Lages	44.734	64.681,94	11.677,01
Laguna	15.602	80.558,20	10.262,84
Mafra	56.929	51.926,14	12.762,12
Maravilha	12.921	63.029,25	12.397,83
Palmitos	8.392	90.186,73	12.942,64
Quilombo	3.257	78.549,28	12.126,03
Rio do Sul	30.407	51.264,48	17.218,02
São Joaquim	9.523	50.523,26	9.289,90
São Lourenço d'Oeste	8.322	73.403,39	14.726,69
São Miguel d'Oeste	11.204	65.372,81	11.802,65
Seara	9.095	90.213,85	17.177,03
Taió	9.911	62.141,36	11.436,16
Timbó	42.881	44.534,69	15.706,38
Tubarão	41.334	41.910,82	10.411,08
Videira	31.149	61.957,66	18.100,40
Xanxerê	28.601	61.637,64	12.263,81
Total	1.598.454	58.273,03	15.633,12

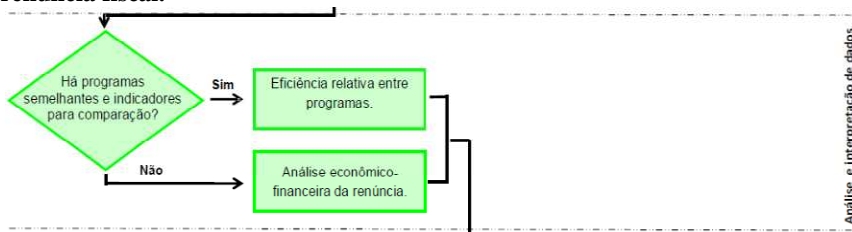
Fonte: produção do próprio autor.

De posse dos dados iniciais, o passo seguinte é promover relações com estes dados básicos e os verificados em anos posteriores e, na sequência, análise estatística para se obterem evidências de auditoria para o programa Pró-Emprego em nível macroeconômico.

### 4.2.3 Análise e interpretação dos dados

Conforme ilustrado nos tópicos precedentes, também segue abaixo um recorte do fluxo do processo de avaliação do programa Pró-Emprego. Aqui a etapa em discussão é a última da fase de execução, ou seja, a interpretação dos dados coletados.

**Figura 16: Análise e interpretação de dados para avaliação de eficiência de renúncia fiscal.**



Fonte: produção do próprio autor.

De acordo com Gil, “para que o conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação” (GIL, p.8, 2008).

Assim, chama-se a atenção às operações mentais aqui empreendidas e o conjunto de técnicas usadas para chegar-se ao resultado almejado. O objetivo é descrever como verificar respostas, positivas ou negativas, na economia catarinense pela instituição do programa Pró-Emprego. Os parâmetros que se deseja verificar são eficiência e efetividade para incremento do PIB catarinense. Para tanto, se usará a teoria e os dados coletados em fases anteriores.

Naturalmente, os dados por si só não responderão qualquer dúvida. “Nenhum encontro com os dados é uma etapa no sentido de confirmação autêntica a menos que a hipótese lide melhor com os dados que algum rival natural” (MILLER, *apud*, GUJARATI, p.33, 2011). Será necessário, portanto, organização adequada dos dados para entender o que representam e se permitem medir a efetividade e eficiência do programa Pró-Emprego.

A premissa inicial é que o programa Pró-Emprego deva atender ao princípio constitucional da eficiência. Como este concede benefícios fiscais visando ao acréscimo do Produto Interno Bruto de Santa Catarina, PIB, uma medida de eficiência pode ser obtida verificando-se e comparando-se oportunidades de melhor uso dos recursos públicos.

Com o mesmo intuito de evidenciar o cumprimento do princípio constitucional-administrativo da eficiência, Slomski preparou um método simples, com o qual obteve uma indicação da eficiência operacional da

Procuradoria Geral do Município de São Paulo. Comparou custos e despesas incorridos pela Procuradoria com honorários praticados por escritórios jurídicos privados no desempenho de atividades semelhantes. Chamou esta diferença de resultado econômico em favor da Procuradoria daquele município (SLOMSKI, *et al*, 2010).

A diferença entre estes valores, custo e despesas estatais e honorários praticados por agentes econômicos privados, no caso os escritórios jurídicos, para Slomski *et al* é entendida como resultado econômico. Para as ciências da administração e contábeis esta mesma referência, a subtração dos valores, pode ser denominada de custo de oportunidade, conforme propõe Martins (2012), quando avalia empresas contábil e economicamente.

De onde se conclui que tanto na avaliação do patrimônio de empresas quanto na mensuração financeira de serviços a diferença econômica constatada, quando contabilizável, pode ser entendida como uma medida de eficiência. Eficiência econômica, financeira, contábil, jurídica; todas juntas tentando traduzir o mandamento de eficiência presente na Constitucional Federal.

“Ao contratar servidores, a PMSP assina um contrato com cada um dos servidores no qual ela paga um salário mensal e o servidor lhe presta um serviço, independentemente de seu valor no mercado, que no caso estudado superou a alocação de recursos em 157%, evidenciando que houve eficiência na produção dos serviços relacionados ao contrato firmado” (SLOMSKI, *et al*, p.955, 2010).

Uma medida simples, como a comparação entre custo do governo e do ambiente privado, mais do que incrementar a gestão de custos daquele órgão é capaz de auxiliar uma série de decisões. Por exemplo, a expansão dos serviços daquela Procuradoria, caso ocorra um aumento previsível de demandas judiciais contra aquele ente público. Haja vista este órgão ser mais eficiente de que escritórios privados, gestor tecnicista expandiria os serviços por meio de quadro próprio de funcionários e não por terceirização de serviços.

Em relação ao PIB de Santa Catarina não é diferente. Há setores da economia, e isto inclui o setor público, nos quais a aplicação de recursos é mais eficiente. Depende, tão somente, daquilo com que se deseja comparar. Para os propósitos desta pesquisa procuram-se alternativas que resultem em aumento do PIB. Investiga-se, portanto, se os gastos do governo são mais eficientes de que sua renúncia para empreendimentos privados. Então, conhecer a organização da economia catarinense é o primeiro passo para eficientemente se alocar recursos públicos.

Em princípio, haja vista o mútuo impacto dos gastos do governo e do investimento na demanda agregada, uma medida de eficiência é possível comparando em qual destes dois agregados macroeconômicos acréscimos de recursos financeiros resultam em maior elevação no PIB. Ou seja, se é por meio do investimento dos agentes privados ou por meio do consumo direto do governo.

Assim, o relato dos procedimentos intelectuais e técnicos, necessários para desenvolvimento de um trabalho científico, apontado por Gil (2008), tem início com o conhecimento da contribuição dos agregados econômicos - gasto do governo,  $G$ , e investimento privado,  $I$  - para o produto interno do Estado,  $Y$ . Na sequência vem a identificação do conjunto de setores econômicos para o qual o fomento público via renúncia tributária resulta em maior elevação do PIB. Por fim, segue-se a avaliação do ambiente econômico catarinense e se existem expectativas positivas dos empresários locais.

Para que este processo resulte em evidência de pesquisa, se fará integração de resultados de análises econométricas às informações destacadas de matrizes insumo-produto e às expectativas do setor empresarial catarinense. Assim, parte-se do particular e coloca-se a generalização como um produto posterior. Parte-se do Pró-Emprego e apresenta-se um método de auditoria. Em essência pratica-se aqui o método indutivo.

**1 Teoria econômica** - A primeira tarefa começa com a descrição dos eventos econômicos da vida real e sua vinculação à teoria referenciada na revisão da literatura. Volta-se, então, ao modelo teórico de Keynes, para o qual o produto é variável explicativa resposta (simultaneamente) para consumo das famílias, gastos do governo, investimentos, exportações e importações. Nesta dinâmica circular, a renúncia do governo em tributar, embora exija diminuição dos gastos do governo em função dos recursos a ele disponíveis, aumenta o agregado investimento pela mesma razão: renda disponível maior para os agentes privados.

Pelo histórico no acompanhamento da economia local, os órgãos fazendários têm entendimento desta estrutura econômica. Assim, estão preparados para identificar qual dos agregados dá respostas melhores ao incremento de despesas. Ou seja, há meios disponíveis para previsão de receitas, de produto e de verificação da sensibilidade do PIB a cada agregado macroeconômico.

O que se pretende é uma forma de relacionar a elevação do PIB às renúncias fiscais. De modo geral, a economia catarinense, bem como qualquer outra economia, pode estar operando estes três agregados de três formas distintas, a saber:

(i) com taxa de propagação econômica dos gastos do governo maior de que a taxa de propagação do investimento privado;

(ii) com retorno de ambos os agregados iguais para cada aplicação marginal realizada; e,

(iii) com taxa de propagação do investimento maior de que a de encadeamento do gasto do governo.

Seguindo a linha keynesiana de pensamento econômico, há momentos nos quais a interferência estatal sobre a demanda é mais desejada, e outros nos quais a ação de governo é essencial. Porém, há aqueles momentos quando a atuação do governo é ineficaz para elevar o produto. Juntando os postulados de Keynes sobre participação do governo na demanda à álgebra tem-se, dentre outros fatores:

(i) no momento inicial,  $t_0$

$Y_0, G_0, I_0$ ;

(ii) no primeiro momento, quando há concessão de renúncias,  $t_1$

$Y_1, G_1, I_1$ ;

(iii) no segundo momento,  $t_2$

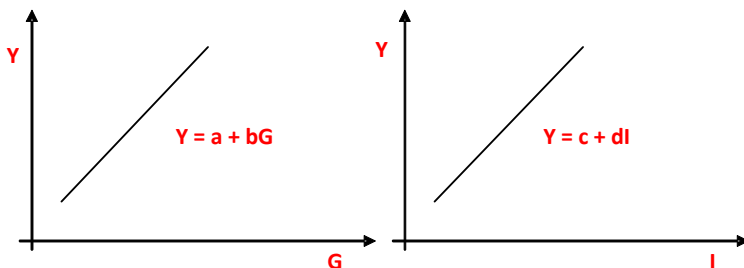
$Y_2, G_2, I_2$ .

Espera-se que  $Y_2$  seja maior de que  $Y_0$ ; PIB final seja maior de que o PIB inicial. Isso por conta de que a variação do investimento,  $\Delta I$ , supere a diminuição dos gastos do governo,  $\Delta G$ . E esta medida, é uma simples relação entre partes das estruturas formadoras deste agregado econômico, o Produto Interno Bruto,  $Y$ .

$$Y_2 > Y_0 \quad \Delta I > |\Delta G|$$

Geometricamente, a Figura 17, abaixo, permite observar o ângulo existente entre a linha descrita pela função e o eixo das abscissas. Isso mostra em qual agregado o incremento de recursos financeiros é mais eficiente para construção do produto

**Figura 17: Reta da função dos agregados G e I para formação do PIB.**



Fonte: produção do próprio autor.

Quanto maior for este ângulo, mais elástico é o produto para despesas naquele agregado. Ou seja, a cada unidade monetária despendida em consumo do governo há respostas proporcionais em produto de acordo com a derivada da função, que dá número ao próprio multiplicador keynesiano. O mesmo ocorre para o investimento.

Destaca-se a questão da mútua dependência entre estas variáveis. No contexto apresentado, pode-se conceber uma variável como causa e sob outro enfoque tê-la como efeito. Esta circularidade deve-se à dinâmica destes agregados no lado real da economia. Embora Keynes postulasse uma relação positiva entre investimento e produto, entre consumo do governo e renda, ele não especificou a forma exata da relação funcional entre estas variáveis (GUJARATI, 2011). A forma desta relação é diferente para cada economia, porém mantém-se a proporcionalidade direta entre os agregados econômicos.

Esta mesma propriedade circular da economia é que dá origem ao multiplicador keynesiano. Em um primeiro momento o investimento impacta no produto; com este mais elevado há nova rodada de investimentos. A manifestação matemática do multiplicador está ligada também à derivada da função entre estes agregados. É denominada, comumente, como a propensão marginal a investir ou a consumir.

**2 Modelo matemático** - Para comprovar a tese acima e com isso avaliar em qual agregado resulta em uso eficiente de recursos públicos, o modelo matemático proposto parte da equação geral da demanda (SACHS; LARRAIN, 1998).

$$Q^D = [1/(1-c)]G - [c/(1-c)]T + [c^F/(1-c)] [Q-T]^F + [d/(1-c)]PMgK^E - [(a+b)/(1-c)]I \quad (1)$$

onde  $Q^D$  é a demanda agregada;  $G$  é o gasto do Governo;  
 $T$  é tributação;  $Q$  a renda futura;  
 $PmgK$  é produtividade marginal capital;  $i$  é a taxa de juros;  
 enquanto  $c$ ,  $d$ ,  $a$  e  $b$ , são constantes.

Como numericamente demanda é igual à renda, que por sua vez é igual ao produto, pode-se escrever-se esta equação sob a ótica do produto e desconsiderando-se a taxa de juros e chega-se a sua forma simplificada.

$$Y = C + G + I + (X-M) \quad (2)$$

onde  $Y$  é o produto, ou PIB ;  $C$  é o consumo das famílias;  
 $G$  é o consumo do Governo;  $I$  é o investimento;  
 $X$  é a exportação; e,  $M$  é a importação.

Logo acima foi discutido que tanto o consumo do governo quanto o investimento também são funções com comportamento linear cuja variável explicativa é o produto. Portanto chega-se ao seguinte modelo matemático, de duas equações simultâneas, para explicar o efeito sobre o PIB frente à relação existente entre renúncia fiscal e investimentos.

$$G = a + bY \quad (3)$$

$$I = c + dY_D \quad (4)$$

$$Y_D = (Y - T) \quad (5)$$

onde:  $Y_D$  é a renda disponível  $T$  é a tributação

$$I = c + d(Y - T) \quad (6)$$

Afirma-se que o consumo do governo é formado por uma parte fixa, chamada de autônoma,  $a$ , e outra variável em função do produto da economia,  $bY$ . Esta parte fixa representa aqueles gastos perenes do governo, os quais são conhecidos historicamente, têm pouca instabilidade e são suportados, ou deveriam, em maior parte por tributação e atividades patrimoniais e não por operações de crédito; são as despesas correntes. No limite superior, ou seja, no pior dos cenários, estes gastos fixos, representados pelo coeficiente linear  $a$ , devem ter valor não superior ao da tributação,  $T$ . Conclui-se, portanto, que:

$$I = c + d(Y - a) \quad (7)$$

**3 Modelo econométrico** - A mensuração deste impacto é possível, como acima foi dito, pelo coeficiente angular destes agregados, conforme orienta equação (8), logo abaixo. Se  $\beta_1$  for menor de que  $\beta_2$ , então, programas de renúncias fiscais que proponham incremento do PIB por via do fomento direto ao investimento, tal qual o Pró-Emprego, possuem potencial eficiência. Estes coeficientes são, por uma visão prática, a forma como está estruturada a economia local e variam no curto e no longo prazo.

Podem ser obtidos por análise de regressão simultânea:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 G + \beta_2 I + \gamma_1 C + \gamma_2 (X - M) + \hat{u}_1 \quad (8)$$

Onde  $Y$ ,  $G$  e  $I$  são variáveis endógenas ao modelo,  $C$ ,  $M$  e  $X$  exógenas; por este motivo podem ser representadas por  $\beta$  e  $\gamma$ , respectivamente. Estas últimas estão ausentes do modelo econômico, na análise teórica, mas presentes na econometria. O elemento  $\hat{u}$  é o termo de erro estocástico de cada previsão amostral em relação à amostra.

Novamente, afirma-se que a economia catarinense está operando, no que concerne a estes três agregados, em uma das três formas já avaliadas, agora em termos algébricos:



(i) com taxa de propagação econômica dos gastos do governo maior de que a taxa de propagação do investimento privado  $\beta_1 > \beta_2$ ;

(ii) com retorno de ambos os agregados iguais para cada aplicação marginal realizada

$\beta_1 = \beta_2$ ; e,

(iii) com taxa de propagação do investimento maior de que a de encadeamento do gasto do governo  $\beta_1 < \beta_2$ .

Então, para produzir resposta em termos de aumento no produto catarinense, a concessão das renúncias deve estar orientada pela informação do impacto que gastos nestes agregados econômicos trarão ao PIB. Só deverá ser concedida, a princípio, na terceira hipótese, quando investimentos produzirem mais impacto no PIB do que os gastos públicos. A ferramenta utilizada para esta leitura é a análise de regressão.

“A análise de regressão diz respeito ao estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis explanatórias, visando estimar e/ou prever o valor médio (da população) da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados (em amostragens repetidas) das segundas” (GUJARATI, p.39, 2011).

Avaliar o comportamento do produto, do consumo do governo e do investimento e das suas relações é parte da tarefa de medir eficiência e efetividade do programa Pró-Emprego. Usando-se dados de uma amostra, pode-se estimar um modelo linear de dependência destas variáveis, e principalmente a relação entre os coeficientes,  $\beta_1$  e  $\beta_2$ .

Dentre as formas de análise de regressão está a regressão múltipla. Ela é uma coleção de técnicas estatísticas para construir modelos que descrevem de maneira razoável relações entre variáveis explicativas e dependente de um determinado evento. A diferença entre a regressão linear simples e a múltipla é que nessa última são analisadas duas ou mais variáveis explicativas.

Cypriano e Wathier analisaram investimento público, instabilidade econômica, produto interno bruto como determinantes do investimento privado. Por meio de análise de regressão de uma série de dados, obtiveram estimativas econométricas dos determinantes do investimento privado brasileiro no período após a implantação do Plano Real (CYPRIANO; WATHIER, 2008).

Os resultados desta pesquisa indicaram, ainda, a dominância do *crowding-in* sobre o *crowding-out*. Ou seja, o investimento público não diminui a propensão a investir dos agentes privados, mas ao contrário, abre espaço para seu encadeamento por diversas indústrias. “Os resultados obtidos indicaram que políticas públicas podem estimular o crescimento do

investimento e do produto, deixando para traz a síndrome do baixo crescimento vivida pelo país desde a década de 80” (CYPRIANO; WATHIER, p.13, 2008).

Por seu turno, Coelho Júnior e Pontili, em trabalho divulgado no VII ENPPEX, verificaram os fatores que afetam o nível de investimento privado no Brasil. Para tanto, pesquisaram a relação existente entre a Formação Bruta de Capital Fixo e algumas variáveis macroeconômicas, como Produto Interno Bruto, Taxa Real de Juros.

Utilizaram a análise de regressão múltipla, aplicando teste de raiz unitária, teste de co-integração e mecanismo de correção de erros. Os resultados obtidos neste trabalho “apontaram a existência de uma relação positiva entre PIB e investimento privado. Isso confirma tanto a teoria Keynesiana quanto a teoria Neoclássica e a hipótese de que um aumento da renda agregada provoca um aumento dos níveis de investimento por parte das empresas da economia” (COELHO JÚNIOR; PONTILI, p.14, 2010).

Para Agresti e Finlay, chama-se análise de regressão a coleção das técnicas para verificar a existência de “associação entre variáveis, testando a hipótese de independência estatística”, estudar “a força de sua associação, usando medida de correlação da associação”, e estimar “a equação de regressão que prevê o valor da variável resposta a partir da variável explicativa” (AGRESTI; FINLAY, p.287, 2012).

Alterando-se o último termo da equação (8), a fim de compreender as exportações em importações em um só agregado, denominado balanço comercial, se obtém a equação abaixo. Também alterou-se os coeficientes das variáveis exógenas ao modelo para  $\beta_3$  e 4.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 G + \beta_2 I + \beta_3 C + \beta_4 (BC) + \hat{u}_i \quad (9)$$

É chamada de equação de previsão amostral, porque fornece uma previsão de Y para variável resposta, dado quaisquer valores das variáveis explicativas. “A equação da previsão é a melhor linha reta, estando mais próxima dos pontos do diagrama de dispersão” (AGRESTI; FINLAY, p.293, 2012).

Nesta, Y é a variável dependente, G e I, as variáveis explanatórias (ou regressores),  $u$  o termo de erro estocástico e  $i$ , da  $i$ -ésima observação. C e BC, consumo das famílias e balanço comercial, respectivamente, também são variáveis explanatórias sobre o comportamento do produto. Como não fazem parte do estudo econômico, só do modelo econométrico, não interferem nas evidências e conclusões da pesquisa.

Na equação (9),  $\beta_0$  é o intercepto. “Ele dá o efeito médio sobre Y de todas as variáveis excluídas do modelo, embora sua interpretação mecânica seja do valor de Y quando  $X_2$  e  $X_3$  [G e I] são iguais a zero”

(GUJARATI, p.205, 2010). São justamente consumo das famílias, exportações e importações as variáveis excluídas do modelo.

Os coeficientes de regressão  $\beta_1$  e  $\beta_2$  são conhecidos como coeficientes parciais de regressão ou coeficientes parciais angulares. Seu significado é o seguinte.

–  $\beta_1$  mede a variação no valor de Y, por unidade de variação de G, mantendo-se o valor de I constante. Em outras palavras ele dá o efeito direto ou líquido de uma unidade de variação G sobre o valor médio de Y, excluídos os efeitos que I possa ter sobre a média de Y.

–  $\beta_2$ , de modo análogo, mede a variação no valor médio de Y, por unidade de variação de I, mantendo-se constante o valor de G. Ele dá o efeito direto ou líquido de uma unidade de variação I sobre o valor médio de Y, excluídos quaisquer efeitos que G possa ter sobre o valor médio de Y (GUJARATI, p.207, 2010).

“A interpretação mais simples trata todas exceto uma variável explicativa como variáveis controle e as fixa em níveis particulares. Isso deixa uma equação relacionando a média de y com a variável explicativa restante” (AGRESTI; FINLAY, p.362, 2012).

**4 Obtenção de dados** - Os dados que serviram de base para confecção do modelo econométrico também foram obtidos em etapas anteriores. São relativos ao Governo Central, ou seja, União, e não ao Estado de Santa Catarina. Isso, porque o IBGE possui uma base mais ampla, segura e atualizada de informações para finalidade de pesquisa. A série de dados que se teve acesso data de 1995, com observações trimestrais e base nos preços do ano de 2014. Será usada como se fossem dados do Estado de Santa Catarina sem comprometimento deste trabalho.

Para esta etapa, de estimar uma função de regressão para os agregados G e I, consumo do governo e investimento, utilizaram-se os números que formam o PIB brasileiro sob a ótica da demanda. Ou seja, a série trimestral obtida, de 1995 a 2014, contém, além do valor da tributação, T, todos os elementos da equação (9),  $Y = C + G + I + (BC)$ , a preços correntes de 2014.

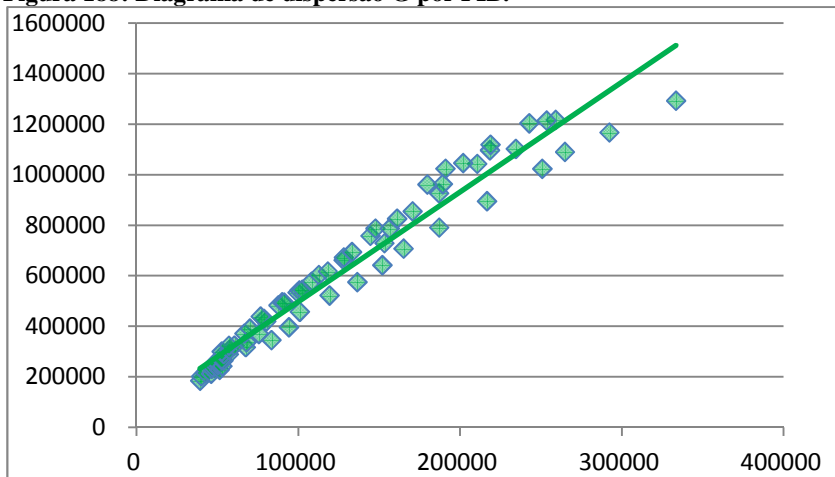
Para Agresti e Finlay, “a primeira tarefa no ajuste do modelo é fazer um gráfico dos dados para revelar se um modelo com uma tendência linear faz sentido. Os valores (x,y) para qualquer sujeito forma um ponto em relação aos eixos y e x. Um gráfico dos n pares de observações representados como n pontos é denominado de um diagrama de dispersão” (AGRESTI; FINLAY, p.292, 2012).

As ilustrações abaixo, Figuras 18 e 19, apontam uma relação linear entre os pares ordenados de consumo do governo e produto (G, Y) e

investimento e produto (I, Y), entre os anos de 1995 e 2013, para o ente público em análise. Nestes termos um modelo linear, então, faz sentido.

A Figura 19 traz o nível de produto interno bruto, PIB, relativo ao consumo do governo. Inferi-se existir uma relação de proporção direta e linear, pois com aumento do consumo do governo, representado no eixo das abscissas, e PIB (Y), representado no eixo das ordenadas.

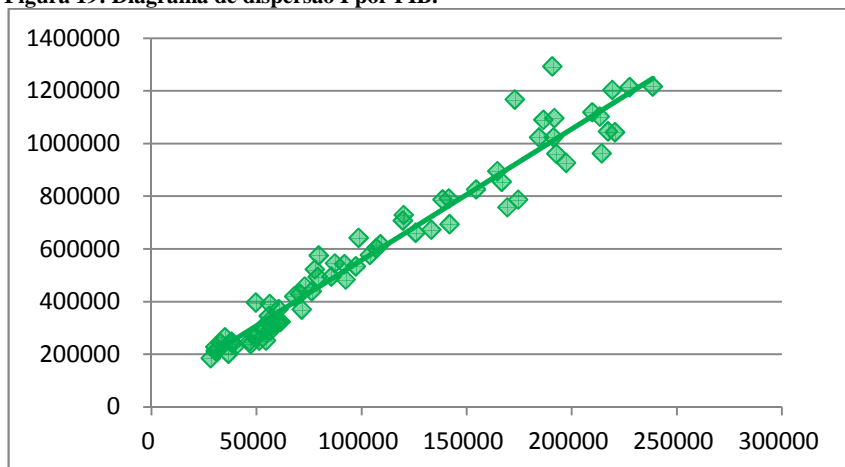
**Figura 188: Diagrama de dispersão G por PIB.**



Fonte: produção do próprio autor.

O segundo diagrama de dispersão, investimento por produto, também denota linearidade e, a princípio, com inclinação muito semelhante à linha de regressão da Figura 18, anterior. O importante, como afirmam Agresti e Finlay, é a constatação de linearidade na relação e de que o ângulo entre a tendência descrita pelo conjunto de observações e qualquer um dos eixos denota uma informação por meio de taxa: para cada avanço no consumo do governo e investimentos têm-se avanços no produto interno da região.

Resta saber-se, portanto, qual dos agregados é mais eficiente no incremento do PIB e quanto do PIB pode ser relacionado a este agregado. Assim têm-se medida de eficiência e de efetividade para o programa de renúncia fiscal.

**Figura 19: Diagrama de dispersão I por PIB.**

Fonte: produção do próprio autor.

Os diagramas de dispersão precedentes foram obtidos com o uso de uma planilha de cálculo informatizada, *Microsoft Excel*, ou seja, apenas para facilitar os cálculos matemáticos e a confecção das ilustrações. São auxílio visual para verificar se o relacionamento é aproximadamente linear. Tendo esta constatação, parte-se para os passos seguintes da análise dos dados.

**5** Estimação dos parâmetros do modelo econométrico - Ao apresentar a análise de regressão simples, Professor Barbetta (2011) informa que a estimação dos parâmetros lineares e angulares da função de regressão pode ser realizada pelo método dos mínimos quadrados por meio das seguintes equações.

$$\beta_0 = \frac{n \cdot \sum(X \cdot Y) - (\sum X) \cdot (\sum Y)}{n \cdot \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$\beta_1 = \frac{\sum Y - \beta_0 \cdot \sum X}{n}$$

Entretanto, enquanto estas equações servem para análise da relação existente entre duas variáveis o modelo de previsão do produto para Santa Catarina possui cinco variáveis, Y, G, I, C e BC. Ou seja, é um modelo de regressão múltipla. Além disso, são equações simultâneas, pois

tanto explicam a variável dependente quanto são por ela explicados:  $G$  explica  $Y$  e  $Y$ , por seu turno, explica  $G$ .

Conforme aumenta-se o número de regressores, as equações tornam-se bastante grandes e é preferível o cálculo informatizado dos parâmetros estatísticos. Porém, a essência do método de regressão permanece a mesma e é fundamentada, nesta pesquisa, nos mínimos quadrados ordinários.

Estimou-se as funções de regressão linear para os agregados econômicos G e I. Usando-se a função regressão simultânea, *sureg*, no *software* STATA obtiveram-se os seguintes resultados.

sureg (Y G I C BC) (G Y) (I Y T) (C Y T) (BC T)  
Seemingly unrelated regression

Equation	Obs	Parms	RMSE	"R-sq"	chi2	P
Y	73	4	.6167482	1.0000	2.01e+13	0.0000
G	73	1	14848.78	0.9585	1685.83	0.0000
I	73	2	13387.54	0.9552	1565.49	0.0000
C	73	2	13838.8	0.9951	14862.30	0.0000
BC	73	1	12281.89	0.2137	19.79	0.0000

	Coef.	Std. Err.	Z	P> z	[95% Conf. Interval]	
Y						
G	.9999979	4.38e-06	2.3e+05	0.000	.9999893	1.000007
I	.9999982	4.81e-06	2.1e+05	0.000	.9999888	1.000008
C	1.000001	2.53e-06	4.0e+05	0.000	.9999961	1.000006
BC	1.000004	6.00e-06	1.7e+05	0.000	.999992	1.000015
_cons	.1481152	.1784096	0.83	0.406	-.2015613	.4977917
G						
Y	.2206934	.0053751	41.06	0.000	.210158	.2312283
_cons	-.8735.931	3626.732	-2.41	0.016	-15844.2	-1627.666

-----+							
I							
Y		.3781569	.0536035	7.05	0.000	.2730959	.4832179
Trib		-1.198154	.3416727	-3.51	0.000	-1.86782	-.5284874
_cons		-15780.17	4285.582	-3.68	0.000	-24179.76	-7380.584
-----+							
C							
Y		.3985335	.0539402	7.39	0.000	.2928127	.5042543
Trib		1.341118	.3447065	3.89	0.000	.6655054	2.01673
_cons		15004.57	4318.893	3.47	0.001	6539.691	23469.44
-----+							
BC							
Trib		-.1262762	.0283849	-4.45	0.000	-.1819096	-.0706427
_cons		9651.993	2794.365	3.45	0.001	4175.138	15128.85
-----+							

Interpretando-se estas informações têm-se as seguintes considerações.

a) Os resultados obtidos são estatisticamente significativos a 95%. Possuem certas características necessárias para informação financeira, tais como comparabilidade, relevância, materialidade. Além disso, têm equilíbrio entre custo e benefício para sua obtenção.

O manual do TCU para auditorias operacionais aponta a necessidade de se observarem custos das atividades desenvolvidas. Afirma que “é fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo-benefício da auditoria” (BRASIL, p.29, 2010).

b) A qualidade da regressão é dada pelo coeficiente de determinação  $R^2$ , na linguagem do *software* STATA “R-sq”. Este coeficiente “explica quão bem uma linha de regressão amostral é adequada aos dados” (GUJARATI, p.95, 2011); em outras palavras indica quanto a variação do termo dependente é explicado pela variância do regressor.

Neste exercício com os dados do plano nacional, obtiveram-se coeficientes de determinação  $R^2$  bastante reduzidos, bem abaixo dos 5%, o que dá robustez ao método proposto. Com base no relatório de saída do programa, vê-se que, com exceção do agregado balanço comercial, os demais apontam efetividade acima de 95% para explicar variações no produto.

Prontamente surge o conceito de efetividade, impacto, e vê-se que o  $R^2$ , há muito conhecido em estatística, pode auxiliar na determinação deste parâmetro e colaborar com auditorias de programas de governo, notadamente sobre renúncias fiscais.

Assim, a despeito deste programa ser eficiente ou não, conhecendo-se os valores nele aplicados pode-se afirmar, antes de qualquer outra análise, que 95% das variações no produto são explicadas pelas variações nos agregados em que o poder público interveio, no caso do Pró-Emprego: investimento ou consumo do governo.

b) A constante  $\beta_0$ , intercepto esperado pelo uso do *software* e a teoria de regressão amostral, apontou 40,6% de confiança em sua existência. O que deve ser rejeitado para este estudo.

A equação de demanda, teoricamente delineada por Keynes, também não contém este termo. Portanto, ele pode ser eliminado sem qualquer prejuízo à pesquisa. Ele nada mais é do que o somatório das parcelas não explicadas pelos agregados econômicos.

c) Obteve-se resultados esperados para todos os agregados dependentes da tributação, quando isoladamente analisados. Ou seja, I, C e BC. A exceção coube ao consumo das famílias, que, no relatório produzido pelo STATA, apresentou sinal positivo enquanto os demais o apontavam como negativo.

As indicações de atuação negativa da tributação na explicação dos agregados balança comercial, BC, e investimentos, I, estão corretas, pois estima-se, notadamente para investimentos, cerne desta pesquisa, que a imposição de tributos não incentiva aumento dos investimentos privados e igualmente não colabora para bom desempenho econômico.

Entretanto, o mesmo sinal negativo não foi verificado para o agregado consumo das famílias, C. O comportamento do consumo das famílias não faz parte desta pesquisa. Porém, estima-se que, pelo fato deste agregado ser mais estável no longo prazo, a regressão simultânea com esta quantidade de dados tenha percebido acréscimos no produto, na tributação e no consumo como diretamente e simultaneamente proporcionais. O mesmo não aconteceu com BC e I, sabidamente mais instáveis às variações de produto.

Um sem número de conclusões são possíveis com análises estatísticas. Todas a critério do analista e por conta do objetivo da análise. O escopo deste estudo permanece sobre os parâmetros de eficiência e efetividade. O segundo deles já foi analisado no item b) deste trecho. Cabem agora comentários sobre o primeiro, eficiência, e como o relatório do *software* STATA pode contribuir.

Com tal relatório pode-se formular a seguinte equação de regressão:

$$\hat{Y} = .9999979G + .9999982I + 1.000001C + 1.000004 BC + u_1 \quad (10)$$



Ou seja, diante os agregados econômicos exportados pelo programa, pode-se construir a função de regressão amostral e obter, com 95% de confiança, os valores do produto para um determinado período passado. E, durante o tempo no qual a estrutura econômica do ente em questão se mantiver inalterada, será possível prever o produto.

A equação de regressão  $\hat{Y} = \beta_0 + \beta_1 G + \beta_2 I + \beta_3 C + \beta_4 (BC) + u_1$  “é chamada de equação de previsão, porque fornece uma previsão de  $\hat{Y}$  para a variável resposta, dado qualquer valor” das variáveis explanatórias. “A equação da previsão é a melhor linha reta, estando mais próxima dos pontos do diagrama de dispersão” (AGRESTI; FINLAY, p.293, 2012).

No que diz respeito à eficiência, tomando-se apenas parte da equação de previsão em análise teórica, vê-se que o agregado consumo do governo possui coeficiente angular menor de que o agregado investimento “...9999979G + .9999982I ...”. Ou seja:  $\beta_1 < \beta_2$ , pois  $\beta_1 = 9999979$  e  $\beta_2 = .9999982$ . Entretanto, esta diferença não é significativa a ponto de justificar, ou desqualificar, peremptoriamente, o incentivo fiscal.

Pode-se dizer, diante destes números, que incentivos fiscais para investimentos possuem o mesmo impacto em elevar o PIB do que aquele produzido pelos gastos públicos. Esta situação será analisada mais adiante.

Porém, com base na análise estatística realizada e as informações obtidas, conclui-se que, para esta pesquisa, a análise de regressão mostra-se meio adequado para, com base nela, fazer-se as inferências previstas no manual de auditoria publicado pelo TCU e subsidiar a decisão de conceder ou não benefícios tributários.

Há ainda, como acima foi destacado, várias conclusões estatísticas possíveis de serem feitas com as respostas disponibilizadas por este *software*. Entretanto, o que se procura aqui são apenas maneiras de verificar eficiência e efetividade, com relativa certeza. E já se comprovou esta possibilidade por meio da análise de regressão simultânea, a qual examina dados de uma amostra e quantifica a relação entre eles diante da teoria e da funcionalidade teoricamente estabelecidas.

**6** Outros cenários possíveis - Entretanto, uma auditoria sobre renúncias fiscais pode se deparar com outra estrutura econômica; pode haver outro cenário de concessão diferente deste analisado que permitiriam afirmar, categoricamente, ser a concessão de renúncias benéficas ou não para a economia local. Portanto, abaixo serão feitas considerações sobre estas possibilidades, as quais já foram comentadas previamente, no tópico 1 Teoria econômica. O primeiro é este:

$$\beta_1 \leq \beta_2$$

Sabe-se que de posse da equação de regressão é possível prever, neste caso, com probabilidade de 95%, qual será o produto interno para os

próximos períodos. Ou seja, o gestor público pode estimar, dentro de um intervalo de confiança, quanto as renúncias concedidas (diminuídas) no agregado G e incrementadas no agregado I podem refletir-se em produto para o Estado, PIB.

Então, com uso da mesma ferramenta analítica, a equação de previsão, poderia uma auditoria de desempenho verificar se a concessão fiscal planejada atenderá ao princípio da eficiência retornando mais desenvolvimento econômico para a região. E em função dos parâmetros encontrados, como neste exercício com os dados nacionais, se veria que o coeficiente angular  $\beta_2$  é maior do que  $\beta_1$ .

Ou seja, sendo mais eficiente a renúncia de recursos do que o consumo direto do governo para finalidade de incrementar o PIB o programa deve ser instituído, continuado, ou servir de referência, dependendo de sua situação. Portanto, de posse do modelo econométrico, pode-se criar probabilidades de que determinados comportamentos do produto venham a ocorrer. Sempre, dado a diferença entre os coeficientes ser em favor de  $\beta_2$ , com incremento do PIB.

$$\beta_1 \geq \beta_2$$

Como já se sabe, pode haver casos nos quais a estrutura econômica seja oposta a esta analisada e o modelo estatístico atue de modo diferente na formação do PIB. Por exemplo:  $\beta_1$  maior ou igual a  $\beta_2$ .

Ainda assim, em situações nas quais o governo participe intensamente na produção de bens ou na demanda por eles, haveria certas renúncias com eficiência na elevação do PIB maior daquela apresentada pelo consumo governo.

A primeira alternativa para viabilizar um programa de renúncias, nos termos que aqui se debate, ou seja, quando  $\beta_1$  for maior de que  $\beta_2$ , reside em encontrar nichos econômicos os quais tenham impacto maior de que o impacto do governo e, naturalmente, acima da média de todas as demais atividades produtivas.

Esta alternativa ainda subsiste no campo tecnicista. É a análise instrumental burocrática para formação de evidências no corpo técnico e, posteriormente, subsidiar a tomada de decisão política. Ressalta-se, preserva o mérito administrativo e a vinculação ao princípio da eficiência. Ou seja, esta avaliação é uma análise instrumental para auxiliar a tomada de decisão pelo gestor público.

Nestes termos, modelos econométricos ou matrizes insumo-produto podem trazer informação para onde direcionar benefícios tributários. A Tabela 25, abaixo, um recorte de uma matriz insumo-produto pra economia brasileira, traz indicativo de quais nichos podem ser priorizados.

**Tabela 25: Recorte de uma Tabela Insumo-Produto preparada para economia brasileira.**

Componentes do valor adicionado (valores correntes em 1 000 000 R\$)

OPERAÇÕES	0101 Agricultura, silvicultura, exploração florestal	0201 Petróleo e gás natural	1103 Serviços prestados às empresas	1104 Educação mercantil	1105 Saúde mercantil	1106 Outros serviços	1201 Educação pública	1202 Saúde pública	1203 Administração pública e seguridade	Total do produto
Valor adicionado bruto ( PIB )	70 267	30 252	84 546	21 541	33 079	67 169	60 968	32 466	183 762	1 842 253
Remunerações	25 812	7 085	44 546	18 780	19 302	48 318	56 371	29 669	157 357	860 886
Salários	20 734	4 614	36 965	15 798	15 855	42 059	49 299	24 958	112 915	681 067
Contribuições sociais efetivas	5 078	2 470	7 548	2 982	3 447	6 259	3 364	1 796	12 621	141 130
Previdência oficial /FGTS	5 078	1 801	7 517	2 783	3 249	6 178	3 364	1 790	12 546	135 836
Previdência privada	0	669	31	199	198	81	0	6	75	5 294
Contribuições sociais imputadas	0	1	33	0	0	0	3 708	2 915	31 821	38 689
Excedente operacional bruto e rendimento misto bruto	44 534	22 835	39 404	2 379	13 265	17 942	4 593	2 791	26 385	955 941
Rendimento misto bruto	31 076	0	12 363	1 569	8 597	9 447	0	0	0	200 859
Excedente operacional bruto (EOB)	13 458	22 835	27 041	810	4 668	8 495	4 593	2 791	26 385	755 082
Outros impostos sobre a produção	682	332	986	382	512	911	4	6	20	27 976
Outros subsídios à produção	(-) 761	0	(-) 390	0	0	(-) 2	0	0	0	(-) 2 550
Valor da produção	122 681	71 196	139 613	36 053	65 908	109 597	79 162	58 799	294 910	3 786 683
Fator trabalho (ocupações)	13 094 054	43 814	4 210 506	1 105 354	1 671 942	10 572 749	3 360 931	1 271 483	4 668 169	90 905 673

Fonte: IBGE.

Por exemplo, o setor de Petróleo e gás natural, 0201, embora tenha valor adicionado menor do que Administração pública e seguridade, 1203, tem maior produtividade. Basta fazer a relação entre Valor da produção / Valor adicionado bruto:

$$\text{Setor 0201} = 2,353431 \qquad \text{Setor 1203} = 1,604847$$

Ou seja, a aplicação de R\$1,00 no setor de petróleo, seja na compra de matéria prima, ou contratação de mão de obra, resulta em maior valor adicionado ao produto da economia.

Uma série de observações são possíveis pelas tabelas insumo-produto produzidas pelos órgãos de administração fazendária. A fundamentação da análise em busca da eficiência das indústrias é pautada nos índices de produtividade verificado em cada setor e na tecnologia presentes em seu produto e processo.

Pode-se ainda fazer opção pela extensão da cadeia produtiva estabelecida dentro do território do ente público em questão, quando a finalidade for multiplicação do número de vagas para trabalhadores, objetivo derivado do programa Pró-Emprego.

Na demonstração de participação no valor adicionado para a economia catarinense, Tabela 26, abaixo, vê-se que o governo do Estado representa cerca de 11% no produto interno bruto. Pouco menor do que a participação da União no PIB nacional. Se espera, é que, dada a participação estatal ainda menor no conjunto econômico de Santa Catarina, exista melhor resposta no produto catarinense a cada nova renúncia fiscal concedida.

Afirma-se isso em função de toda teoria colacionada na parte de fundamentação da pesquisa e pela leitura empírica dos dados colhidos. Quanto maior a participação do Estado na economia, mais ele avoca a função de propagação de seus gastos na demanda agregada.

**Tabela 26: Participação dos setores econômicos no PIB catarinense.**

Atividades	Participação no valor adicionado bruto a preços básicos (%)									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
<b>Agropecuária</b>	<b>9,0</b>	<b>10,8</b>	<b>9,7</b>	<b>8,3</b>	<b>6,9</b>	<b>7,2</b>	<b>8,0</b>	<b>8,2</b>	<b>6,7</b>	<b>6,0</b>
<b>Indústria</b>	<b>33,4</b>	<b>32,9</b>	<b>35,9</b>	<b>33,9</b>	<b>34,5</b>	<b>35,7</b>	<b>34,4</b>	<b>32,8</b>	<b>34,1</b>	<b>35,1</b>
Indústria extrativa	0,4	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,3	0,5	0,6
Indústria de transformação	24,7	24,2	26,0	24,5	24,4	24,2	23,3	22,3	22,5	22,9
Construção civil	4,5	4,8	5,0	4,7	4,8	5,2	5,1	5,2	5,7	5,7
Produção e distribuição de eletricidade, gás, água, esgoto e limpeza urbana	3,8	3,5	4,5	4,4	4,9	6,0	5,7	4,9	5,3	5,9
<b>Serviços</b>	<b>57,6</b>	<b>56,3</b>	<b>54,4</b>	<b>57,7</b>	<b>58,6</b>	<b>57,1</b>	<b>57,5</b>	<b>59,0</b>	<b>59,2</b>	<b>59,0</b>
Comércio	10,6	11,7	12,2	13,6	14,4	13,6	15,2	15,2	15,7	15,5
Transportes, armazenagem e correio	5,0	5,2	5,1	5,3	4,9	4,6	4,5	4,6	4,6	4,5
Serviços de informação	2,9	3,1	3,0	3,2	3,0	3,0	2,8	2,7	2,4	2,1
Intermediação financeira, seguros e previdência complementar e serviços relacionados	5,0	4,0	3,5	4,2	4,5	4,7	4,1	4,5	4,7	4,9
Atividades imobiliárias e aluguéis	10,4	9,6	8,8	9,2	8,9	9,2	8,5	8,6	8,6	8,6
Administração, saúde e educação públicas e seguridade social	11,0	10,7	9,9	10,6	10,9	11,1	11,1	11,4	11,5	11,9
Outros serviços	12,6	12,1	11,8	11,5	12,1	11,0	11,3	11,9	11,6	11,4

Fonte: IBGE.

É possível, ainda, detalhar-se cada um destes macro-setores até que se tenha noção de quais atividades são mais eficientes para alocação de recursos públicos em forma de renúncias tributárias. Claro que a decisão política é muito diferente da decisão técnica. Não é sempre que se pode fazer escolhas racionais. A decisão política vai além disso: possui o caráter iminentemente substantivo tal qual identificado por Ramos (1981).

Para Guerreiro Ramos, “a ação racional no tocante a fins é sistemática, consciente, calculada, atenta ao imperativo de adequar condições e meios a fins deliberadamente elegidos” (RAMOS, p.38, 1983). Com estas qualificações deve ser a argumentação da burocracia. Entretanto, o tomador de decisão final, a decisão política, deve ser subsidiado com informações de qualidade para, então, fazer a melhor escolha dentro de alguma margem de eficiência.

$$\beta_1 \geq \beta_2$$

Ainda com enfoque neste mesmo cenário, a segunda maneira para viabilizar as renúncias fiscais é a criação de um ambiente favorável ao investimento privado. Isto é uma tarefa política, porém com reflexos mensuráveis a todo momento. É passível de ser controlada, quando desviar da vinculação constitucional à eficiência, de receber ajustes e, então, produzir os efeitos pretendidos.

Entretanto, esta alternativa, sugeri a atuação conjunta dos agentes políticos e burocráticos em prol do desenvolvimento econômico. A natureza instrumental do trabalho dos servidores públicos de carreira, aqui, seria utilizada pelo gestor político responsável e que planeja resultados efetivos para sua região. Alinhando-se, assim, ao que “reconhece, porém, La Palombara, de algum modo, existir racionalidade administrativa e desenvolvimento econômico” (LA PALOMBARA, *apud* RAMOS, p.204, 1983).

Programas governamentais com forte engajamento político da sociedade refletem-se em mudanças mais profundas em toda a economia, as quais podem ser verificadas em termos de estrutura dos agregados econômicos em discussão. Como, por exemplo, a já debatida formação de expectativas dos empresários.

Para se verificar o quanto as expectativas são proveitosas, analisam-se elas, primeiramente com um ensaio teórico e depois com dados obtidos junto à Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, FIESC. Apenas os coeficientes de regressão das equações (3) e (6), aqui substituídos por outros coeficientes para uma notação mais usual em estatística econômica, serão avaliados.

$$G = \beta_{10} + \beta_{11}Y \quad (11)$$

$$I = \beta_{20} + \beta_{21}(Y-T) \quad (12)$$

Como já foi esclarecido, no limite, trabalha-se aqui com a hipótese de que todo o gasto público fixo, no curto prazo, seja suportado pela tributação. Apenas a parcela de novos gastos, fruto de variações na demanda por serviços públicos, é suportada por excesso de arrecadação e operações de crédito. Assim, substitui-se a tributação pelo coeficiente linear da equação (10).

$$I = \beta_{20} + \beta_{21}(Y - \beta_{10}) \quad (13)$$

Em um cenário de promoção política do ente público, com formação de parcerias público-privadas, com acordos de financiamentos com bancos de investimento, com planos de longo prazo para infraestrutura, ciência e tecnologia, há criação de expectativas dos agentes econômicos. Notadamente, espera-se, expectativas positivas.

Aqui, este estímulo do empresariado a investir é verificado pelo coeficiente angular da equação (11) e (12),  $\beta_{21}$ , chamado propensão marginal a investir. Quando algum fator exógeno ao modelo surge, no caso a instituição de um grande programa de desoneração fiscal, as condições estruturais do modelo são alteradas, ou, podem ser alteradas.

A hipótese é de que  $\beta_{21}$  aumente de valor ocasionando, então, reflexos no PIB de Santa Catarina,  $\beta_{21t1} < \beta_{21t2}$ . Ou seja, o coeficiente angular  $\beta_{21}$  no tempo 1 seja menor de que o coeficiente angular  $\beta_{21}$  no tempo 2.

Assim, é fácil perceber que a renúncia fiscal concedida será eficiente, quando a variação da propensão a investir atuando sobre a renda disponível existente for maior de que a variação da contribuição dos gastos do governo para o PIB (neste caso o decréscimo da contribuição). Algebricamente:

$$\Delta (\beta_{21t1} - \beta_{21t2}) \cdot (Y_{t1} - \beta_{10}) > |\Delta G| \quad (14)$$

Tudo mais constante, ao se diminuir  $\beta_{10}$ , é de se esperar G menor no tempo 2 e consequentemente também Y. Entretanto a variação de  $\beta_{21}$ , neste intervalo, devido à atuação política sobre a expectativa do empresariado resultará em maior propensão a usar a renda disponível para novos empreendimentos, após a tributação.

Suponha-se o seguinte cenário, no tempo  $t_0$ . Neste período,  $Y_D$  é a renda disponível para investimento depois da tributação. O produto final desta economia é de 810 unidades, como se pode observar com as operações abaixo e tratando consumo, C, exportações, X, e importações como variáveis endógenas ao modelo, porém são mantidas constantes.

$$\begin{aligned} Y_{t0} &= \beta_3 C + \beta_4 (BC) & + \beta_{10} + \beta_{11} Y_{t0} & + \beta_{20} + \beta_{21} (Y_{t0} - \beta_{10}) \\ Y_{t0} &= \beta_{00} & + \beta_{10} + \beta_{11} Y_{t0} & + \beta_{20} + \beta_{21} (Y_{t0} - \beta_{10}) \\ Y_{t0} &= 300 & + 100 + 0,3 Y_{t0} & + 25 + 0,2 (Y_{t0} - 100) \\ Y_{t0} &= 300 & + 100 + 0,3 Y_{t0} & + 5 + 0,2 Y_{t0} \\ Y_{t0} &= 405 & + & 0,5 Y_{t0} \\ Y_{t0} &= 810 \end{aligned}$$

Agora, no cenário seguinte,  $t+1$ , diminui-se a tributação sobre empreendimentos em 10 unidades, tal qual o Pró-Emprego viabiliza. Ou seja,  $\beta_{10} = 90$ , tudo mais constante.

$$\begin{aligned} Y_{t1} &= \beta_{00} & + \beta_{10} + \beta_{11} Y_{t1} & + \beta_{20} + \beta_{21} (Y_{t1} - \beta_{10}) \\ Y_{t1} &= 300 & + 90 + 0,3 Y_{t1} & + 25 + 0,2 (Y_{t1} - 90) \\ Y_{t1} &= 300 & + 90 + 0,3 Y_{t1} & + 7 + 0,2 Y_{t1} \\ Y_{t1} &= 397 & + 0,5 Y_{t1} & \\ Y_{t1} &= 794 \end{aligned}$$

Foi diminuído o consumo autônomo do governo, coeficiente linear  $\beta_{10}$ , pois, como já foi proposto, nesta pesquisa adota-se a hipótese de que estes são gastos planejados e têm relação direta com a arrecadação tributária, são sensíveis ao PIB, porém consolidado por séries históricas.

Ou seja, se o governo diminuir seu consumo e o fizer diminuindo serviços, o produto da economia, num primeiro momento irá cair. Esta queda será na proporção do multiplicador keynesiano para os gastos do governo: neste caso fictício, 16 unidades de  $Y$  / 10 unidades de  $G$ , o que igual a 1,6 vezes.

Neste cenário a renúncia não cumpriria o objetivo original do Pró-Emprego que é de elevar o PIB. Se não cumpre nem o objetivo inicial, não há que se falar em eficiência.

Ainda assim, é possível compreender-se que esta medida não foi eficiente para elevar o produto, pois a variação negativa no agregado  $G$  foi maior do que a percebida no agregado  $I$ . Ou seja, economicamente e também para as finalidades constitucionais, tal ação pública não é eficiente.

Entretanto, no momento posterior à concessão da renúncia, a variável política e o aumento da renda disponível atuam nas expectativas dos agentes econômicos e podem alterar a propensão marginal a investir, coeficiente angular da equação  $\beta_{21}$  da equação (12). Este mecanismo pode elevar mais fortemente o nível do produto.

Nestes termos, em uma segunda rodada, espera-se que o aumento em  $I$  exceda a diminuição de  $G$  a fim de produzir aumento no produto geral da economia e mostrar que a renúncia é de fato eficiente.

No exemplo abaixo, a alteração de seis décimos no coeficiente angular do investimento, ou seja, na propensão marginal de investimento, retorna o produto a nível acima daquele verificado no tempo 0.

$$\begin{array}{rclcl}
 Y_{t2} & = & \beta_{00} & + \beta_{10} + \beta_{11} Y_{t2} & + & \beta_{20} + \beta_{21} Y_{t2} (Y_{t2} - \beta_{10}) \\
 Y_{t2} & = & 300 & + 90 + 0,3 Y_{t2} & + & 25 + 0,26 (Y_{t2} - 90) \\
 Y_{t2} & = & 300 & + 90 + 0,3 Y_{t2} & + & 1,6 + 0,26 Y_{t2} \\
 Y_{t2} & = & 391,6 & + 0,56 Y_{t2} & & \\
 Y_{t2} & = & 890 & & & 
 \end{array}$$

A hipótese da criação das expectativas tornaria as renúncias eficientes contanto que a contribuição da parte variável do agregado investimento superasse a variação negativa do agregado consumo do governo. Ou seja, tem-se novamente a equação (14).

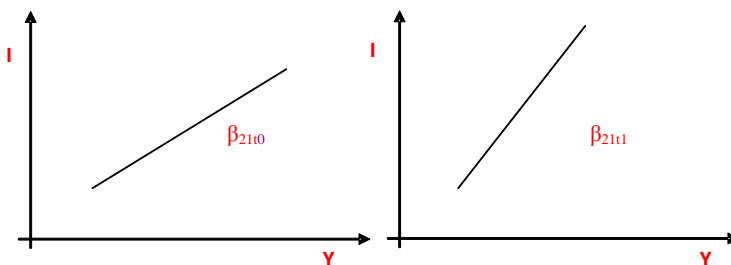
$$\Delta (\beta_{21t1} - \beta_{21t2}) \cdot (Y_{t1} - \beta_{10}) > |\Delta G| \quad (14)$$

Esta aproximação, verificada com a inclusão do PIB de uma observação, aqui em  $t1$ , é necessária pela propagação geométrica com que se relacionam estes agregados econômicos. Se não for colocado limite, a equação adota comportamento de modo oposto à simplicidade desejada neste estudo prático.

A hipótese que se verifica neste exemplo é de que a renúncia tributária, como causadora de mudança na estrutura econômica local, pode alterar este conjunto de equações. Isso ocorre pela formação das expectativas dos agentes econômicos, os quais, diante de sinais positivos quanto ao desempenho futuro da economia, acabam por decidir em favor de novos investimentos.

O benefício fiscal, além de aumentar a renda disponível dos agentes econômicos para investimentos, também seria capaz de alterar a propensão marginal a investir. Isso é demonstrado com a mudança do coeficiente angular  $\beta_{21t0}$  para  $\beta_{21t1}$  e, logo, da inclinação da linha da função entre o momento  $t_0$  e  $t_1$ , conforme Figura 20, abaixo.

**Figura 19: Variação do coeficiente angular  $\beta$ .**



Fonte: produção do próprio autor.

Ou seja, haveria mudança na estrutura econômica da região dando sequência à propagação de desembolsos para investimentos em estoques, em máquinas, em treinamento, em P&D, seguido por outros agentes econômicos ligados à cadeia produtiva. Portanto, a existência de um fator na economia real a impulsionar os investimentos repercutiria por todos os agentes econômicos.

**7 Projeção ou previsão** - Na prática, o modelo econométrico por si só não responde a todas as questões sobre expectativas. Já a Tabela 27, abaixo, traz informações de faturamento e investimento coletadas pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina com empresários locais durante a vigência do programa Pró-Emprego. A coluna da direita relaciona estas duas grandezas e dá uma ideia de taxa de investimento sobre faturamento praticada pelos empresários consultados.



**Tabela 27: Percentual de investimentos empresarial sobre valor faturado.**

ano	nº entrevistas	Faturamento (R\$)	Investimento (R\$)	taxa invest.
2005	186	29.399.329,00	1.196.516,00	4,070%
2006	186	38.707.325,34	1.256.014,00	3,245%
2007	144	31.961.957,00	1.489.187,00	4,659%
2008	109	28.820.970,00	2.125.046,00	7,373%
2009	135	27.059.554,00	1.212.431,00	4,481%
2010	133	31.198.420,00	1.354.844,00	4,343%
2011	126	31.046.026,00	1.728.385,00	5,567%
2012	118	34.695.937,00	2.694.733,00	7,767%

Fonte: produção do próprio autor.

Observa-se que o ano de 2006 foge um pouco da moda dos anos vizinhos, 2005 e 2007. Talvez por conta de este ter sido um ano de economia desaquecida o governo catarinense tenha instituído o Pró-Emprego ao final do exercício, com a edição da Medida Provisória nº 130/2006.

Fato é que, no ano seguinte, houve incremento de 1,41 pontos na taxa de investimento sobre faturamento das empresas pesquisadas, o que equivale a 30% da taxa diagnosticada em 2007. E melhor, no ano subsequente a expansão deste indicador foi ainda maior. Porém, neste mesmo ano, 2008, deflagrou-se a crise da economia dos EUA com repercussão em todas as demais economias do globo.

Na Tabela 28, abaixo, percebe-se o recuo das expectativas dos empresários no ano de 2008. A fuga de capitais para uso menos arriscados, sobretudo títulos públicos americanos, deixou dificuldades no lado real da economia catarinense.

**Tabela 28: Perspectivas de investimento empresarial em SC.**

ano	nº entrevistas	Investiram no último ano? (%)		Pretendem investir nos próximos anos? (%)		
		Sim.	Não.	Sim.	Não.	Não sabem.
2005	186	80	20			
2006	186	81	19	67	5	28
2007	144	81	19	68	9	23
2008	109	75	25	49	17	34
2009	135	77	23	67,7	6,8	25,6
2010	133	83,2	16,8	69,5	8,4	22,1
2011	126	78,4	21,6	72,6	4,8	22,6
2012	118	84	16			

Fonte: produção do próprio autor.

Ao final do ano de 2007, primeiro ano de vigência do Pró-Emprego e ano anterior à crise do mercado imobiliário americano, a expectativa de investimento dos empresários catarinenses estava em elevado índice ainda não recuperado. Esta constatação pode se ter com a leitura da Tabela 29, a qual traz a programação de investimentos sobre faturamento para três exercícios financeiros seguintes.

**Tabela 29: Expectativa de investimento empresarial sobre faturamento.**

ano	Quanto planejam investir nos próximos 3 anos? (%)		
2006	2007	2008	2009
	3,838	2,629	2,560
2007	2008	2009	2010
	6,710	6,966	5,273
2008	2009	2010	2011
	4,017	1,074	0,686
2009	2010	2011	2012
	5,187	2,261	2,069
2010	2011	2012	2013
	5,135	1,317	1,506
2011	2012	2013	2014
	6,413	2,786	2,535
2012	2013	2014	2015
	5,114	2,138	1,867

Fonte: produção do próprio autor.

Conclui-se que o monitoramento das condições reais da economia, principalmente compreendendo as diferentes contribuições dos agregados consumo do governo e investimentos privados ao PIB, é parte do controle de eficiência de renúncias fiscais.

Este trabalho monitoramento de curto prazo, inicialmente cabe aos próprios órgãos fazendários, que têm liberdade para decidir entre uma gama de renúncias eficientes. Nesta tarefa, podem fazer uso de instrumentos econométricos, os quais, via de regra, são realimentados por informações colhidas diretamente com agentes econômicos.

Respeitado o mérito administrativo, se chegar-se ao limite no qual a ação estatal se torne ineficiente, não restam dúvidas de que pode o Tribunal de Contas catarinense auxiliar na correção deste desvio. Para tanto, pode a Corte usar as mesmas ferramentas que dispõe a Secretaria de Fazenda do Estado ou aquelas comentadas nesta pesquisa.

**8 Modelo para fins de controle ou política** - Com base nestes dados de regressão, mesmo com pequena diferença nos coeficientes angulares das variáveis em análise, pode-se perceber que dada a estrutura da economia é possível prever respostas na alteração do PIB de acordo com

a ação estatal. Quando aumenta-se o consumo do governo ou incentiva-se investimentos, o produto reage da forma prevista pela equação de previsão.

$$\hat{Y} = .9999979G + .9999982I + 1.000001C + 1.000004 BC + u_1 \quad (15)$$

Assim, o valor predito da equação de regressão serve para avaliar um programa de renúncias fiscais, durante seu andamento. Se os valores renunciados estiverem produzindo impactos no PIB de acordo com a previsão esperada, pode-se considerar o programa satisfatório; se estiver superando as expectativas o programa pode servir de modelo; e se estiver aquém do esperado, deve ser corrigido.

Claro, há um intervalo entre a concessão e a avaliação, necessário para haver encadeamento das relações econômicas. Vários institutos acompanham, diariamente, número de pedidos de compra, nível de estoque, anúncio de vagas para trabalhadores, entre outros. Ainda assim, informações dos movimentos das indústrias com esta pequena defasagem, principalmente acerca de insumos básicos, como cimento, energia elétrica, aço, tecidos, permitem avaliar um programa de renúncias fiscais tempestivamente.

Por exemplo: substituindo-se os valores dos agregados para o ano de 2008, primeiro trimestre, têm-se:

$\hat{Y}$ esperado de	R\$ 69.437.559,00
Y amostral de	R\$ 69.437.572,00

Esta diferença, em torno de R\$13,00, encontra-se dentro do intervalo de tolerância e mostra que a regressão realizada foi bem sucedida. Além disso, pode ser considerada desprezível para o objeto em análise: subsidiar decisão política na concessão de renúncias.

Agora, se for desejo do agente público diminuir o consumo do governo para o próximo período em R\$1.000.000,00, deve-se esperar a diminuição do produto de acordo com sua contribuição para a formação do PIB. Porém se tais recursos forem direcionados para investimentos privados, em forma de fomento, sabe-se que o mesmo milhão de Reais pode se multiplicar por várias vezes, quando analisados individualmente os casos de renúncias.

Mesmo assim, a equação de previsão do produto, já aponta ser a contribuição do agregado investimento maior do que a do consumo do governo. Se o gasto público eleva o PIB com mais vigor de que investimentos, não é lógica, quando o objetivo do programa for tão somente elevar o PIB, a opção por renúncias fiscais para fomentar investimentos. Diante dos números, fica claro quando um programa não deve ser instituído, e se já o foi, quando deve ser descontinuado.

Portanto, vê-se que a estimação destes parâmetros é capaz de responder se a renúncia fiscal concedida é eficiente em comparação com os gastos do governo e o quanto está sendo eficiente. Nestes termos, mostra-se importante a participação da burocracia e sua racionalidade instrumental na elaboração de planos de governo, notadamente os de longo prazo.

O resultado do teste e das digressões mostra estar o modelo proposto alinhado com a teoria econômica colacionada e bastante viável à avaliação de eficiência econômica da renúncia fiscal, quando o propósito for incremento de PIB. Também, em vista dos instrumentos utilizados, *software* e relações econômicas simples, o modelo mostra-se passível de ser repetido.

Seguramente a Secretaria de Fazenda do Estado de SC dispõe de dados mais acurados e modelos de previsão para vários agregados econômicos. Da mesma forma também o possuem, ou podem requisitar tais dados e modelos, o Tribunal de Contas do Estado. Assim, não só auditorias concomitantes a um programa deste tipo seriam possíveis, mas também auditorias prévias, quando a discussão sobre política de benefício tributário seria contrastada com propostas de alteração no ambiente econômico regional.

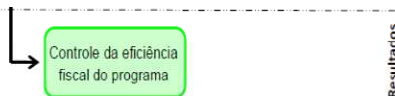
Assim, de maneira simples a Corte de Contas catarinense teria facilidade e agilidade em acompanhar a eficiência e efetividade do uso dos recursos renunciados pelos Poderes Executivo e Legislativo catarinense. Inclusive, se solicitado, realizar auditorias prévias junto às comissões no momento de discussão legislativa de programas.

Diante deste modelo de controle da eficiência de renúncias fiscais, que se iniciou com interpretação da lei instituidora a fim de definir seus objetivos e indicadores, que posteriormente fez uso da estatística, de matrizes insumo-produto e de avaliação do ambiente econômico catarinense, afirma-se que se evidenciou meio adequado para avaliar a eficiência e efetividade de um programa de renúncias fiscais.

#### **4.3 Apresentação dos resultados**

Conforme anteriormente ilustrado, também segue abaixo um recorte do fluxo do processo de avaliação do programa Pró-Emprego. Aqui a etapa em discussão é a última fase de uma auditoria de natureza operacional, tal qual proposto pelo TCU. Ou seja, a divulgação dos resultados, que para o manual do TCU (2010) assume a forma de relatório.

**Figura 201: Apresentação de resultado para avaliação da eficiência de renúncia fiscal.**



Fonte: produção do próprio autor.

Inicia-se esta apresentação dos resultados sobre a seguinte premissa: “cada organização tem a sua cultura própria, que denominamos cultura organizacional ou cultura corporativa e que ela mantém e cultiva. É por esta razão que algumas empresas são conhecidas por algumas peculiaridades próprias. Assim, a cultura organizacional é o conjunto de hábitos e crenças, que foram estabelecidos por normas, valores, atitudes e expectativas e que são compartilhados por todos os membros da organização. A cultura espelha a mentalidade que predomina em uma organização” (MATIAS-PEREIRA, p.77, 2008).

Atenta-se a este enunciado, pois durante a primeira fase da pesquisa, percebeu-se que “no setor público, o desafio que se coloca para a nova Administração Pública é como transformar estruturas burocráticas, hierarquizadas e que tendem a um processo de insulamento, em organizações flexíveis e empreendedoras [...]. Essa transformação só é possível quando ocorrer uma ruptura com os modelos tradicionais de administração dos recursos públicos e introduzir-se uma nova cultura de gestão” (GUIMARÃES, *apud*, MATIAS-PEREIRA, p.77, 2008).

Sob este aspecto, a proposta que se coloca, de dar aos recursos públicos destinação consoante ao mandamento constitucional e, sobretudo, controlar e responsabilizar os agentes vinculados a esta destinação, é o primeiro passo para mudança de cultura da burocracia. Sendo cultura a soma de crenças, costumes e valores, ao se alterar o valor que o corpo técnico de um órgão dá ao recurso público, necessariamente está se alterando sua cultura, a cultura organizacional do próprio órgão.

Novamente surge a oportunidade e conveniência de se trazer para estas conclusões a lição de Matias e Campello. “Por questões particulares e específicas do processo histórico do Brasil e em razão da lentidão do processo de amadurecimento das relações entre esferas governamentais, e entre estas e a comunidade, o processo de planejamento foi abandonado, focalizando apenas as questões de caráter legal. O que deveria ser uma proposição de objetivos e metas reduziu-se a um mero documento burocrático – a Lei Orçamentária – e a função controle, que deveria direcionar-se para a avaliação da eficiência e eficácia da execução do plano

de governo, tornou-se mera verificação da legalidade e da forma dos atos”. (MATIAS, CAMPELLO, p. 47, 2000)

Matias-Pereira sustenta que “toda organização recebe influência do contexto cultural em que se insere. Nesse sentido, assevera que as características existentes na cultura de organizações públicas – que em geral possuem burocracias centralizadoras e estruturas rígidas – tendem a se refletir na forma de atuar e de comportar dos seus servidores”. “Este quadro descrito torna-se preocupante, na medida em que a cultura tende a se perpetuar, caso não ocorram mudanças que interfiram nessa trajetória. Tal fato explica por que os resultados obtidos por grande parcela das organizações públicas no Brasil ficam abaixo das expectativas dos cidadãos” (MATIAS-PEREIRA, p.77, 2008).

Entretanto, como muito já se discutiu nesta pesquisa, a administração pública brasileira vive momentos de reavaliação de sua função administrativa. A convivência dos modelos patrimonialista, burocrático e gerencial dá mostras da coexistência também de múltiplos valores no quadro funcional de cada órgão público.

Como se trata aqui de um órgão de controle externo, TCE-SC, a verificação de todas estas nuances denota a oportunidade de reorganização deste corpo técnico e preparação para uma nova doutrina que propugne pelos conceitos de melhor desempenho das finanças estatais. Ou, ao menos, uma nova forma de gestão que suavize a disfunção burocrática de sobrevalorização do formalismo e colabore com substância para a decisão dos agentes políticos na implantação de programas de Estado, notadamente os de longo prazo.

“Constata-se, desse modo, que essas características e distorções culturais que são peculiares às organizações públicas representam enormes obstáculos no esforço de promover mudanças e introduzir inovações tecnológicas” (MATIAS-PEREIRA, p.78, 2008). Entretanto, a história tem mostrado que “grande parte do êxito das sociedades ocidentais avançadas deve-se ao fato de que evoluíram na direção de contextos institucionais que favoreceram mudanças incrementais contínuas” (PEREIRA; SPINK, p.293, 2006).

Insiste-se em apontar o avanço conceitual que envolve este caso prático. Tanto a Secretaria de Estado da Fazenda quanto o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina dispõem dos melhores recursos humanos para seus trabalhos. Profissionais gabaritados em várias áreas das ciências, além da possibilidade de solicitação de auxílios externos para debates e discussões. Porém, o problema colocado abarca a incorporação da cultura gerencial para o trato com a coisa pública.

Para Pereira e Spink, essas mudanças de paradigma são processos de adaptação intelectual a um mundo que, desde meados da década de 70, vive uma mudança sem precedentes. O mundo está se tornando cada vez mais global, competitivo, interdependente, dinâmico, complexo e diversificado (PEREIRA; SPINK, 2006).

Neste ambiente, é natural que o Estado brasileiro necessite ater-se às suas responsabilidades para com a sociedade: planejamento e divulgação. Assim, se tornam mais claras as correções de procedimentos, sobretudo nas decisões que se relacionam com as finanças públicas, em especial naquelas ligadas ao processo orçamentário aos investimentos.

Em busca de um método capaz de orientar o controle do programa Pró-Emprego e relacionando dos dados coletados com a teoria anteriormente pesquisada, este caso prático chegou às seguintes respostas.

Em que pese a mudança cultural iminente na Administração catarinense, foi provado ser possível o controle de parâmetros de desempenho de um programa de benefícios tributários. Há ferramentas analíticas que auxiliam este intento: estatística, contabilidade gerencial, econometria, e mesmo relações empíricas de acordo com a discricionariedade do auditor em questão. Tal como a avaliação de investimentos, que possui um sem número de técnicas, é a auditoria operacional. Ferramentas auxiliam o trabalho, mas o uso delas não se sobrepõe ao senso crítico do analista.

O Manual de Auditoria Operacional produzido pelo Tribunal de Contas da União apresenta um roteiro para auditorias deste tipo. É um plano testado e comprovado que, entretanto, parece não gozar da simpatia das demais Cortes de Contas nacionais tampouco pelo Tribunal de Contas catarinense, haja vista estas últimas não praticarem os exercícios ali indicados. Embora existam avanços nos Tribunais de Minas Gerais e Rio de Janeiro, tais melhorias ainda estão distantes daquelas atingidas pelo Tribunal de Contas da União.

Tal documento “reflete a evolução dos métodos e técnicas empregados pelo TCU, por meio da acumulação de experiência na execução de auditorias operacionais”. Nele são “consideradas as melhores experiências internacionais sobre o tema, bem como contribuições de profissionais desta Corte. O manual está alinhado aos padrões de auditoria operacional adotados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI”. “O objetivo deste documento é definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo das unidades técnicas do Tribunal” (BRASIL, p.8, 2010)

Este trabalho não tenciona refrear as técnicas mais avançadas e os princípios de auditoria operacional apresentados pelo TCU. O intuito aqui é de convencer, por meio de simplicidade metodológica, a viabilidade de controle sobre renúncias tributárias no cenário catarinense. Espera-se criar a percepção de que avaliações sobre parâmetros econômicos e financeiros não necessitam de ferramentas matemáticas sofisticadas na qual o entendimento ficaria restrito a exímios especialistas.

Bergue sustenta que “a virtuosidade e a consistência de uma área do conhecimento está, portanto, não somente na mútua interação e no fortalecimento entre teoria e tecnologia, mas na integração pela via do estabelecimento de conexões entre os (aparentemente) distintos campos do conhecimento, tal como tradicionalmente estabelecidos segundo suas fronteiras”. Para ele, “neste fluxo, a tomada de decisão ou a ação gerencial constitui apenas o estágio final, momento que requer a adoção de uma tecnologia gerencial. Essa adoção da técnica, no entanto, exige, prévia e necessariamente, atitudes de análise e diagnóstico, para as quais o aporte teórico é fundamental” (BERGUE, p.39, 2011).

Já Richard Posner desmistifica a propalada revolução originada pela Análise Econômica do Direito iminente na administração pública brasileira. Diz ele que “a novidade do movimento, direito e economia, está simplesmente em insistir que os juízes, ao tomar decisões, exerçam sua ampla discricionariedade de modo que se produzam resultados eficientes, entendidos no sentido de resultados que evitem o desperdício social” (POSNER, *apud* STRINGARI, p. 69, 2012). O mesmo se aplica aos Conselheiros do TCE-SC.

Seguindo este raciocínio, para a mudança do atual paradigma há necessidade de análise e diagnóstico da situação fática do conteúdo das renúncias e do ambiente onde serão implementados antes mesmo da utilização de sofisticada tecnologia. Não se imagina que julgadores de contas públicas tenham tanta discricionariedade quanto um juiz de direito, tal qual o citado por Posner. A margem para a decisão sobre as finanças é mais reduzida. E assim o é, pela existência de ferramentas financeiras e contábeis que reduzem a amplitude das incertezas e auxiliam os julgadores nas suas tarefas.

No que diz respeito às técnicas financeiras e contábeis, embora tenha demandado maiores esforço e fundamento teórico, o controle via finanças, públicas ou empresariais, é também o que enlaça de forma mais firme os fundamentos estudados nesta pesquisa de Mestrado. Depois, então, da coleta e organização dos dados (suficientes para conclusões esperadas), cabe aqui um raciocínio acerca de seu significado.



As divisões das finanças públicas propostas por Richard Musgrave, estabilizadora, distributiva e alocativa, são todas afetadas por um programa tal qual o Pró-Emprego; que altera o fluxo de comércio exterior, reorganiza atividade produtiva e aloca recursos em certas indústrias por determinação política ou técnica, respectivamente.

Por seu turno, as finanças corporativas se mostram presentes quando da projeção dos pleitos dos candidatos às renúncias apresentados ao Grupo Gestor, do fluxo de recursos para o Estado, das metas para faturamento e exportação, da decisão de investimentos, das expectativas dos investidores quanto ao desempenho da economia.

Leontief afirma que “uma economia competitiva pode ser entendida como uma máquina calculadora natural gigantesca, produzindo incansavelmente soluções para uma torrente sem fim de problemas quantitativos que lhe são introduzidos automaticamente. Ela distribui mão-de-obra, capital e recursos naturais entre os distintos ramos da produção. Determina automaticamente quais as indústrias que devem expandir e quais as que devem reduzir sua produção, qual empresa que deve investir e qual a que deve fechar suas portas” (LEONTIEF, p.8, 1988).

A compreensão desta imensa calculadora é tarefa para gestores de entes públicos e de organizações privadas. Cada qual extrai deste equipamento, que na verdade é a ciranda econômica, as informações que lhe são úteis. À academia cabe a investigação deste conjunto a fim de buscar fundamentação para as relações empíricas que deseja comprovar.

Pode-se dizer, então, que este conjunto de informações especializadas sobre as ciências sociais aliado às generalidades da vida cotidiana ajudam a consolidar as evidências do estudo deste caso, aqui em formato de auditoria operacional. Já para o Tribunal de Contas da União, “algumas áreas de estudo, em função de sua especificidade, necessitam de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada, como é o caso das avaliações de programa” (ISSAI 3000/1.7, *apud* BRASIL, p.11, 2010).

Assim, diante leituras de jornais de grande circulação, observação direta do movimento econômico do Estado de Santa Catarina, conversas com alguns industriais e empreendedores do ramo de infraestrutura e tecnologia, havia uma ideia do atual destaque catarinense em relação às demais Unidades federativas. Ou seja, identificava-se relação entre o fomento público, para investimento empresarial (sobretudo na formação bruta de capital fixo), e o desenvolvimento econômico deste Estado, com base em uma abordagem keynesiana.

Na parte teórica foi visto a questão do multiplicador keynesiano, o modelo IS/LM e a influência da diminuição da tributação na renda disponível, inclusive na renda disponível dos agentes econômicos. Para

Keynes, “determinada eficiência marginal do investimento, um aumento da taxa de juro causaria uma queda do investimento, e vice-versa” (BLACKHOUSE, p.272, 2007). Porém, como trata este estudo da análise macroeconômica em nível subnacional, a função estabilizadora ficou a parte da pesquisa. Assim, a taxa de juros não influenciou esta análise.

Importa, porém, a decorrência deste pensamento, no qual “embora falasse de uma relação negativa entre investimento e a taxa de juro, Keynes colocou uma ênfase igual no papel das expectativas e na importância da incerteza em influenciar o investimento” (BLACKHOUSE, p.272, 2007).

E foi o que se constatou com esta pesquisa. Houve um cenário de expectativas positivas criado pelo Governo catarinense, quando instituiu um grande plano de desoneração tributária. Este permitiu aumento da renda disponível, e garantiu à classe econômica certa estabilidade para um conjunto de medidas governamentais. Certamente assim o fez, ciente de que “o investimento depende não apenas de cálculos racionais sobre retornos futuros, mas do estado de confiança” (BLACKHOUSE, p.273, 2007).

Com a criação deste cenário desenvolvimentista em Santa Catarina, fez-se, então, uma breve comparação dos indicadores socioeconômicos deste Estado com outras unidades federativas, o que indicou destaque positivo para este ente público.

**Tabela 30: Alguns indicadores para ano de 2006.**

Unidade Federação	População ocupada	Renda da população ocupada (R\$)	PIB <i>per capita</i> (R\$)
Brasil	26.031.483	91.023,76	12.686,60
Mato Grosso	365.575	96.444,21	12.340,68
Paraná	1.770.410	77.165,54	13.151,95
Rio Grande do Sul	1.834.472	85.488,87	14.304,83
Santa Catarina	1.293.713	71.999,55	15.633,12
São Paulo	8.485.224	94.594,39	19.550,35

Fonte: produção do próprio autor.

Entretanto, os dados da Tabela 30 acima, que são os mesmos da Tabela 24 já apreciada no decorrer do trabalho, não foram suficientes para afirmar que o destaque catarinense era devido ao programa Pró-Emprego.

Por meio de dados secundários obtidos em *sites* governamentais e outras instituições e de informações correlatas, notadamente de atualidades na área de indústria, comércio e finanças, podiam-se tecer justificativas mostrando ser o Pró-Emprego agente promotor de desenvolvimento econômico em Santa Catarina. Entretanto não era possível afirmar esta relação de causa e efeito.

Tudo indicava o aumento do PIB, ou manutenção deste em nível acima do registrado em outras unidades subnacionais, ser impacto do programa Pró-Emprego e do ambiente de expectativas criado pelos agentes políticos do Estado. Assim, com base na teoria desenvolvida e nos dados coletados buscou-se meio de afirmar tecnicamente tal vinculação.

Com uso de análise de regressão múltipla e simultânea, de matrizes insumo-produto e digressão lógica sobre estruturação econômica conseguiu-se perceber como atuam as renúncias fiscais e as expectativas no incremento do produto interno bruto de uma economia. O método usado neste ponto da pesquisa pode ser utilizado por qualquer unidade federativa ou órgão de controle que necessite avaliar a dinâmica de renúncias tributárias em sua economia.

O caso real da empresa Alpha provou que há muitas vantagens no avanço de auditorias operacionais sobre renúncias tributárias. Por terem acesso a dados de empreendimentos beneficiados com alívio fiscal, pode-se imaginar que os auditores da Secretaria de Estado da Fazenda ou do Tribunal de Contas do Estado logo possam apresentar ótimos resultados, quando assim o desejarem. Estes resultados auxiliariam o gestor no trato com recursos públicos e no fomento ao produto local. Pois, “são os saldos líquidos comparados de diferentes esquemas de ação que devem orientar a escolha de um deles” (RAMOS, p.205, 1983).

Para as Cortes de Contas brasileiras, é preciso contar com material humano disposto à colaboração e em condições de aferir e dar respostas adequadas na avaliação qualitativa e quantitativa de programas de benefícios fiscais. Esta primeira condição satisfeita, o próximo passo é promover a cultura de verificação do bom desempenho da coisa pública. Pelo que foi observado nas entrevistas realizadas com servidores do TCE-SC, notou-se que este órgão dispõe de corpo técnico capacitado para trabalhar com liberdade com ambas as pontas deste compasso de aptidões: tanto em administração financeira pública como também em inovações na área organizacional.

Por fim, embora não seja objeto da pesquisa como um todo, mas tão somente desta parte prática que busca pela verificação de eficiência de um programa específico, cumpre-se relatar que, ante a análise feita e em face dos valores investidos, o programa Pró-Emprego mostrou-se uma iniciativa eficiente no uso dos recursos públicos e efetiva para alavancar a economia e o desenvolvimento do Estado de Santa Catarina.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais desta pesquisa estão agrupadas em conclusões sobre o trabalho desenvolvido e recomendações para novas pesquisas acadêmicas ou práticas que busquem o desenvolvimento das finanças públicas brasileiras.

### 5.1 Conclusões

O objetivo geral desta pesquisa, de propor um método para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina ampliar o escopo de auditorias operacionais no controle de eficiência de renúncias fiscais, foi cumprido. O refrão do estudo foi romper um paradigma existente na administração pública brasileira, da atenção demasiada à legalidade, e demonstrar possível o controle de eficiência nos benefícios tributários concedidos por governos subnacionais. Isso se justifica, porque a mensuração de resultados na esfera pública constitui um dos pilares das reformas em curso em diversos países nas últimas décadas. No Brasil as reformas tiveram também o mesmo propósito, porém, o resultado ainda não foi integralmente alcançado.

As variáveis ambientais que impulsionam “essas mudanças expressam-se também no descobrimento de diferenças entre capitalismo mercantilista e a economia de mercado; no consenso sobre a necessidade de uma sociedade civil autônoma; no reconhecimento do valor da iniciativa econômica e da livre empresa; na crítica aos excessos da burocracia; no reconhecimento das falhas do mercado, especialmente no que diz respeito à equidade social; na afirmação da necessidade de um novo tipo de Estado, bem dimensionado e forte, capaz de oferecer os bens e serviços que o mercado não pode oferecer eficiente ou equitativamente, que respeite a ordem constitucional e as leis.” (PEREIRA; SPINK, p.281, 2006).

Enfim, em uma síntese dos temas tratados nesta pesquisa, vê-se que as variáveis promotoras da transformação de fato são os avanços científicos, técnicos ou conceituais, desenvolvidos por muitas das ciências. Estes avanços são capazes dar força à promoção de cidadania e bem-estar social. Em especial fala-se aqui da eficiência econômica, que encontra um sem número de aplicações práticas, mas que para este trabalho representa a opção pelo melhor uso de recursos públicos.

Guerreiro Ramos “reconhece como um crédito para todos os tempos futuros a grande consequência acidental da história do sistema de mercado, ou seja, a criação de capacidades de processamento sem precedentes que, se usadas corretamente podem livrar a humanidade da

ameaça de trabalhar apenas por uma razão de sobrevivência” (RAMOS, p.195, 1981).

Então, se existem maneiras de melhorar a produtividade no uso dos recursos públicos e que desta forma haverá mais espaço para cidadania e bem-estar social, que sejam usadas todas estas técnicas disponíveis para implantar meios de dimensionar a alocação de recursos. Igualmente, há doutrinas novas e adequadas para conduzir corpos burocráticos a melhorar o resultado de seus trabalhos. Muitos dos servidores públicos realmente ligados ao formalismo são oriundos de outros tempos de formação acadêmica e cultural, e já se aposentaram. O que resta ainda é apenas cultura organizacional.

O material humano que ocupa cargos públicos e está à disposição da sociedade é da melhor qualidade. E este quadro funcional, juntamente com esta sociedade, aguarda por mudanças. Talvez o primeiro grupo espere mudanças com maior ansiedade, pois sente-se duplamente afetado pelo descompasso entre as mais novas tecnologias, a circularem pelo mundo, e a maneira obsoleta com que organiza seu trabalho.

Feito este primeiro balanço do objetivo central deste estudo, cabem agora avaliações mais detalhada. Como objetivos específicos, a pesquisa propôs: a) identificar porque os Tribunais de Contas brasileiros devem ampliar o escopo de suas auditorias operacionais sobre renúncias fiscais; b) conhecer as melhores técnicas financeiras e contábeis que permitem avaliação de parâmetros como eficiência e efetividade da ação estatal; c) verificar a influência do Programa Pró-Emprego, implantado pelo Governo do Estado de Santa Catarina, na promoção de aspectos econômicos, financeiros e sociais no Estado; e, por fim, d) apresentar um método, com características simples, para demonstrar possível a avaliação de eficiência de renúncias fiscais por parte do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

A fim de cumprirem-se estes marcos, foi proposto um debate teórico que atravessou diversos ramos das ciências sociais. Consequentemente percebeu-se uma mudança conceitual, a qual propõe como inerente às novas estruturas de Estado e de sociedade a satisfação de parâmetros de natureza econômica na decisão dos gastos tributários. Assim já o é para alocação e distribuição dos tributos; agora deseja-se que as renúncias tributárias, *tax expenditures*, também sejam adequadas ao Estado e à sociedade em processo de remodelagem.

Detalhando-se o progresso do trabalho, o primeiro objetivo específico se comprovou, como já foi dito, com a revisão da doutrina jurídica e normatividade envolvidas no assunto. Isso porque somente com fundamentação legal agentes públicos podem atuar, ainda que seja em prol

do interesse público. Desde sempre, a doutrina jurídica abre espaço para inovação em termos conceituais. Depois, quando a lei recepciona tais novidades, é preciso que Administração, juízes, tribunais, passem a decidir de acordo com tais mudanças conceituais. Por fim, tem-se então, a mudança ou ruptura da cultura organizacional, do paradigma conceitual, por toda administração.

Exalta-se que a intenção deste trabalho de mestrado foi materializar o primeiro momento da mudança: quando a interação entre pesquisador e sociedade produz conceito que se incorpora a um enclave na doutrina. Para o passo seguinte, qual seja, à ruptura com o modelo de Administração Burocrática, cujo controle hoje é excessivo sobre a legalidade dos atos e pouco empenhado em conhecer as implicações econômicas de ações estatais, depende do encadeamento de outros trabalhos nesta linha de pesquisa até chegar a novas proposições normativas.

Provado o descompasso tecnológico no qual se acha a cultura organizacional da administração pública brasileira e a sociedade, o passo seguinte planejado para o estudo foi mostrar técnicas financeiras de gestão. Como diz textualmente o segundo objetivo específico, a mira esteve em “conhecer as melhores técnicas financeiras e contábeis que permitam avaliação de parâmetros como eficiência e efetividade da ação estatal”.

Nestes termos, mais uma quantidade de informações sobre economia, contabilidade, finanças e administração pública foi necessária para se entender as relações pertinentes à administração financeira do Estado. Ficou nítido que a mensuração de desempenho no setor público auxilia na maior eficiência no uso dos recursos públicos, em linha com ambiente democrático vivido no Brasil.

Entretanto, percebeu-se um descasamento grande entre as técnicas de finanças empresariais e de finanças públicas. Há enorme quantidade de literatura sobre finanças estatais no que diz respeito a agregados macroeconômicos, balanço de pagamentos, controle de moeda, inflação, comércio internacional. Porém, quando da avaliação da dinâmica das finanças subnacionais, para a qual a função estabilizadora não é fundamental, existem pouco material e trabalhos acadêmicos sem diversidade de temas. Com isso ficam ainda mais distantes os avanços na área empresarial das necessidades dos gestores públicos locais.

O terceiro objetivo específico deste trabalho, “verificar a influência do Programa Pró-Emprego, implantado pelo Governo do Estado de Santa Catarina, na promoção de aspectos econômicos, financeiros e sociais no Estado”, trouxe à luz uma instigante discussão. Grande quantidade de teorias e conceitos foi analisada, simplificada e um exemplo prático simples comprovou sua utilidade.

Inicialmente, porém, a tentativa de uso da melhor teoria foi frustrada. E isso só ocorreu porque quanto à forma de planejamento e ao modo de divulgação dos planos de governo, constatou-se que o próprio Governo do Estado de Santa Catarina não utiliza os meios adequados para estas finalidades.

A melhor técnica do orçamento público, o Orçamento Programa, cujos pontos fortes são justamente a facilidade de se fazer compreendido e de mensurar resultados, não foi utilizada para o Programa Pró-Emprego.

Aqui se reforça a falta de discussão doutrinária sobre aspectos básicos da gestão financeira de governos subnacionais. É difícil supor por qual razão um ente público como o Estado de Santa Catarina, pujante, cidadão, não faz uso de uma técnica financeira-contábil em sua gestão.

Mais complicado ainda de se entender é como neste mesmo ente podem coadunar diferentes modos de planejar ação financeira, pois parte dos programas estão previstos em Planos Plurianuais e outra parte não. Certamente, se a administração financeira de longo e curto prazo (por exemplo) fossem caracterizadas para os entes públicos como são para as finanças empresariais, o gestor financeiro estatal usaria tais referências para suas decisões cotidianas. E, mais ainda, o orçamento programa não seria mera peça formal para atendimento da legislação; seria, sim, ferramenta de trabalho indissociável do gestor de sucesso.

Diante do contratempo de o Pró-Emprego não estar contido sob a estrutura funcional e programática, partiu-se para avaliação alternativa. Observou-se, então o conteúdo da normatividade em busca de meios para verificar o desempenho daquele Programa de renúncias fiscais. Utilizou-se a interpretação sistêmica da normatividade, a análise estatística, as entrevistas com servidores públicos e a análise de um caso real de concessão do benefício a fim de formar evidências de pesquisa. O que a princípio pareceu uma limitação à pesquisa se mostrou uma oportunidade para mostrar, de forma diversa daquela inicialmente planejada, trilha de auditoria operacional sobre gastos tributários.

E neste ponto insere-se o quarto item dos objetivos específicos: apresentar um método, com características simples, para demonstrar possível a avaliação de eficiência de renúncias fiscais. Pois, como afirma Guerreiro Ramos, “são os saldos líquidos comparados de diferentes esquemas de ação que devem orientar a escolha de um deles” (RAMOS, p.205, 1983). O modelo proposto parte da avaliação do instrumento legislativo a instituir a renúncia fiscal. Pois somente a lei ou o decreto, como se viu anteriormente, têm condições de estabelecer os objetivos de um programa.

Nesta avaliação, se percebeu de fato o verdadeiro objetivo por parte do Governo. Pois há casos, como o Pró-Emprego, no qual a descrição sumária do programa aponta divergência semânticas com os artigos da lei instituidora. A ementa da lei fala geração de emprego e renda, enquanto e os artigos falam em elevação do produto e arrecadação.

Estas são incongruências sanadas com o a interpretação sistêmica da normatividade envolvida. Demanda leitura atenta, composição dos artigos na busca de uma realidade pretendida pela lei. Certamente, muitos analistas de órgãos públicos são capacitados para extrair a essência de um instrumento legislativo.

Após este trabalho de interpretação, o método proposto seguiu por buscar de dados da economia do ente público a fim de compará-lo com outros em situação semelhante. Outra possibilidade que se viu foi a de avaliação de cada concessão individualmente. A discricionariedade do auditor e a disponibilidade de dados apontam o caminho a ser percorrido: finanças públicas ou finanças empresariais. Certo é que por ambos as trilhas se chegará a evidências apontando ganho ou perda para a sociedade com determinada concessão de benefício tributário.

Ressalta-se que o uso de técnicas mais avançadas de análises econométricas pode, sem dúvida, facilitar a organização e compreensão dos dados e resultados. Haverá importância no uso de melhores ferramentas, sobretudo, quando a massa de dados for maior ou se relacionarem indicadores diversos de mais de um programa. Entretanto, vencer o padrão das auditorias centradas na legalidade é o grande desafio do atual momento e se este trabalho contribuir para esta superação, atingiu sua finalidade.

Por fim, conclui-se que são possíveis várias maneiras de iniciar auditorias sobre renúncias fiscais catarinense. A Secretaria de Fazenda do Estado possui quadro técnico competente e recursos de informática bastante atuais. A legislação e os programas de automação da arrecadação de ICMS são referências nacionais, e, certamente, internacionais. Este cenário de referência técnica e de meios, também ocorre com o Tribunal de Contas de Santa Catarina. Podem-se chamar estes dois órgãos de ilhas de boa gestão pública.

Ainda, como fatores a viabilizar o tipo de mudança pretendida estão o atual ambiente democrático e cultural catarinenses, que permitem às instituições deste Estado, como muito se vê estampado em notícias, protagonizar avanços em várias áreas correlatas à cidadania e qualidade de vida de sua população.



## 5.2 Recomendações

Após a exposição da síntese dos trabalhos e das conclusões obtidas com a pesquisa, cabem algumas considerações finais. Merecem destaque três recomendações: uma de ordem acadêmica, outra operacional e ainda outra, de cunho geral.

Como recomendação acadêmica, entende-se que há espaço para trabalhos futuros aprofundarem questões ligadas à atividade financeira estatal. É um tema prolífero em interações com a vida do cidadão e também em avanços na área privada da economia. Tais avanços, em breve, certamente serão absorvidos pela gestão pública.

Anteriormente salientou-se a carência de literatura sobre finanças públicas em nível subnacional. Para o gestor financeiro regional faltam tanto fundamentos macroeconômicos aplicáveis às suas especificidades quanto conceitos de administração financeira do patrimônio público. Percebe-se que esta é outra linha de estudos na qual permite variados trabalhos acadêmicos e sobre temas pouco explorados.

O bom uso de recursos públicos, ainda, desperta interesse de órgãos de fomento científico bem como da população. E, neste último caso, com alguns ajustes e organização da produção científica, pode-se ter material acessível a outros grupos de leitores. Assim, se estaria contribuindo para com cidadania e estimulando o debate social em torno da administração financeira pública.

Ainda sobre o prisma acadêmico, sugere-se como tema para novos trabalhos, primeiramente, a modelagem quantitativa mais robusta para verificação do impacto de renúncias fiscais no desenvolvimento local. Também se deixa como sugestão: novos estudos práticos sobre benefícios econômicos de desonerações tributárias atuais; planos de alavancagem financeira empresarial combinada com políticas fiscais expansivas; a recuperação judicial e os privilégios dos créditos públicos; aplicabilidade de conceitos de finanças empresariais na área pública.

Como recomendação operacional, há expectativa é de que esta pesquisa permita outros avanços em benefício da atividade de controle externo. Notadamente no que diz respeito à aplicação, diante do acesso facilitado a dados e tecnologia, de técnicas estatísticas e econométricas mais avançadas.

Também é de se esperar melhoras na gestão governamental e no uso apropriado dos instrumentos de planejamento e divulgação. Com isso estima-se uma gestão mais eficiente e efetiva, indispensável ao desenvolvimento socioeconômico de toda sociedade brasileira e, aqui, em especial, da catarinense.

Por fim, cabe a recomendação de caráter geral. É evidentemente que o presente trabalho, por representar uma colaboração e um exercício acadêmico-científico, não esgota o debate e as possibilidades de avanços na construção de novas estratégias financeiras, principalmente para entes públicos subnacionais. A lógica aqui utilizada é baseada no paradigma da eficiência no planejamento e no gerenciamento públicos.

De forma geral, recomenda-se a extensão destes conceitos para outras áreas da vida cotidiana. É inegável o avanço que as ciências duras têm dados às outras áreas do conhecimento. Se tais avanços forem utilizados em atividades laborais, entre elas o serviço público, certamente o Brasil poderá melhorar seus índices de produtividade, ver diminuir sua carga tributária, prover mais tempo livre para a população.

Concluindo-se, portanto, espera-se que os estudos e informações desta dissertação proporcionem subsídios para uma gestão governamental eficiente, efetiva e em consonância com os anseios da sociedade. Pois, é certo que o objetivo do gestor público comprometido com a finalidade pública é alavancar progresso técnico, econômico e social de sua localidade.



## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. **Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo Governo Federal**. Textos para discussão - IBRE. São Paulo (SP): FGV 2014.

AGRESTI, Alan; FINLAY, Barbara. **Métodos estatísticos para as ciências sociais**. 4 ed. Porto Alegre (RS): Penso, 2012.

ALBUQUERQUE, C.; FEIJÓ, P.H.; MEDEIROS, M. **Gestão de finanças públicas**. 2 ed. Brasília (DF): Gestão Pública, 2008.

AQUINO, Renato. **Interpretação de textos**. Teoria e 800 questões comentadas. 6 ed. Rio de Janeiro (RJ): Elsevier, 2006.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 7 ed. Florianópolis (SC): UFSC, 2011.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Modelos de gestão em organizações públicas**: teorias e tecnologias gerenciais para a análise e transformação organizacional. Caxias do Sul (RS): Educs, 2011.

BLACKHOUSE, Roger E.. **História da economia mundial**. São Paulo (SP): Estação Liberdade, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24.ed. São Paulo (SP): Malheiros, 2002.

BRASIL.; ANGHER, Anne Joyce. **Código Tributário Nacional (1966)**. 10. ed. São Paulo (SP): Rideel, 2004.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

\_\_\_\_\_. **EMENDA CONSTITUCIONAL nº 19, de 04 de junho de 1998**. Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso: 01 de setembro de 2011.

\_\_\_\_\_. **PDRAE. Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara de Reforma do Aparelho do Estado, Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1995.

\_\_\_\_\_. **Secretaria do Tesouro Nacional. Finanças públicas: XIII Prêmio de Monografia** - Tesouro Nacional. Brasília (DF): ESAF, 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, ano 63, nº4. Manual de Auditoria Operacional. Brasília (DF), 2010.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995**. Revista do Serviço Público, 1999. Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/> Acesso: 05 março de 2014.

BREUS, Thiago Lima. **Políticas públicas no estado constitucional**. Problemática da concretização dos direitos fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea. Belo Horizonte (MG): Fórum, 2007.

BUGARIN, P. S. **O principio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. Belo Horizonte (MG): Fórum, 2004.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro (RJ): FGV, Serv. de Publicações, 1971.

CAMPELLO, Carlos Alberto G. Barreto. **Eficiência municipal**: um estudo no Estado de São Paulo. Tese (doutorado). Universidade de São Paulo. São Paulo (SP): 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança jurídica e mutações legais**. Disponível em <<http://sachacalmon.com.br>>. Acesso: 18 de outubro de 2013.

COELHO JUNIOR, Juarez da Silva; PONTILI, Rosangela Maria. **Uma análise econométrica dos componentes que afetam o investimento privado no Brasil**: fazendo-se aplicação do teste de raiz unitária. VII SENPPEX, Campo Mourão (PR) 2010.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. **Avaliação de projetos sociais**. 3. ed. Petrópolis (RJ): Vozes, 2011.

CORBARI, Ely Célia. **Grandes municípios brasileiros**: Estrutura do endividamento e impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Defesa: Curitiba (PR), 2008.

CRUZ, Flavio da; VICCARI JUNIOR, Adauto. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. 3. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2007.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **O melhor de Peter Drucker: a administração**. São Paulo: Nobel, 2001.

ETZIONI, Amitai. **Organizações modernas**. 5.ed. São Paulo (SP): Pioneira, 1976.

FERREIRA, Carlos Maurício; GOMES, Adriano Provezano. **Introdução à Análise Envoltória de Dados**. Viçosa (MG): UFV, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13.ed. ampl., rev. e atual. São Paulo (SP): Atlas, 2005.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo (SP): Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo (SP): Atlas, 2008.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 3.ed. São Paulo (SP): Harbra, 1987.

GUJARATI, Damodar. **Econometria básica**. Rio de Janeiro (RJ): Elsevier, 2011.

KOSCIANSKI, Rogério. **O orçamento-programa como instrumento de planejamento e gerenciamento públicos**. Florianópolis, SC, 2003. 184 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS3605.pdf>>. Acesso: 14 jan. 2014.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo (SP): Atlas, 2006.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 11 ed. São Paulo (SP): Método, 2007.

LEONTIEF, Wassaly. **A economia do insumo-produto**. 6 ed. São Paulo (SP) Nova Cultural, 1988.

MADUREIRA, Maria Verônica de Souza; PINHO, Livia Azevedo Zeemam do; SANTOS, Márcia Vasconcellos dos. **O controle externo dos benefícios fiscais concedidos pelo governo do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de

Janeiro. 2007. Trabalho de Conclusão do Curso - Fundação Getulio Vargas. Curso de pós-graduação em Administração Pública.

MARQUES, Marcelo. **Administração pública**: uma abordagem prática. Rio de Janeiro (RJ): Ferreira, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo (SP): Atlas, 2001.

MARTINS, Ives Granda (coordenador). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MATIAS, Alberto Borges. **Finanças corporativas de curto prazo, v.1**. São Paulo: Atlas, 2007a.

\_\_\_\_\_. **Finanças corporativas de longo prazo, v.2**. São Paulo: Atlas, 2007b.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. G. B.. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de administração pública**. São. Paulo (SP): Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29.ed. São Paulo (SP): Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25 ed. São Paulo (SP): Malheiros 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 28.ed. São Paulo (SP): Atlas, 2012.

MORAES, Antônio Carlos Flores. **Legalidade, eficiência e controle da administração pública**. Belo Horizonte (MG): Editora Fórum, 2007a.

MORAES, Carlos Eduardo Guerra de. **Direito constitucional, v.1**: teoria geral da Constituição. 2.ed. Rio de Janeiro (RJ): Elsevier, 2007b.

MORITZ, Gilberto de Oliveira; SALM, Jose Francisco. **Diagnóstico organizacional e mercadológico da fábrica de rendas e bordados Gisim S.A.** / Florianópolis, SC, 1998. 128f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.bu.ufsc.br/teses/PCAD0208-D.pdf>>. Acesso: 11 de abril de 2014.

MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: A study in public economy.** International student ed. London: McGraw Hill, 1962.

NAZARETH, Paula Alexandra. **O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ.** Revista de Controle e Administração. Vol 1, nº2, julho/dezembro 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 9.ed. São Paulo (SP): Saraiva, 1989.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **A reforma gerencial do Estado de 1995.** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro (RJ): 34(4): 7-26, Jul/Ago 2000.

\_\_\_\_\_. **O caráter cíclico da intervenção estatal.** Revista de Economia Política. Vol 9, nº3, p. 115-129, julho-setembro 1989.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser (Coord.); SPINK, Peter Kevin (Coord.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** 7. ed. Rio de Janeiro (RJ): Editora FGV, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** São Paulo (SP): Atlas, 2004.

RAMOS, Alberto Guerreiro. **Administração e o contexto brasileiro: esboço de uma teoria geral da administração.** 2. ed. Rio de Janeiro (RJ): Ed. da FGV, 1983.

\_\_\_\_\_. **A nova ciência das organizações: uma reconceituação da riqueza das nações.** Rio de Janeiro (RJ): Ed. da FGV, 1981.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão.** Curitiba (PR): Juruá, 2008.

SACHS, Jeffrey; LARRAIN B., Felipe. **Macroeconomia.** Edição revisada. São Paulo (SP): Makron Books, 1998.

SANTA CATARINA. **Constituição (1989).** Edição atualizada. Florianópolis (SC): DDSG-ALESC, 2000.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 105, de 4 de março de 2007a. **Regulamenta a Lei nº 13.992, de 2007, que instituiu o Programa Pró-Emprego.** <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso: 10 de setembro de 2013.



\_\_\_\_\_. Lei n. 13.992, de 15 de fevereiro de 2007b. **Institui o Programa PRÓ-EMPREGO e estabelece outras providências.** <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso: 10 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Lei n. 15.432, de 28 de dezembro de 2010. **Aprova a Revisão do Plano Plurianual para o ano de 2011 e adota outras providências.** <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso: 24 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n. 15.722, de 22 de dezembro de 2011. **Aprova o Plano Plurianual para o quadriênio 2012–2015 e adota outras providências.** <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso: 24 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Governo. Serviço. Orientações. **Programa Pró-Emprego.** Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso: 10 de dezembro de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Instituição. História.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/instituicao/historia>>. Acesso: 30 de abril de 2014a.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Instituição. História.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/instituicao/papel>>. Acesso: 30 de abril de 2014b.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Administração financeira.** 3.ed. São Paulo (SP) Atlas 1995.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 24. ed. São Paulo (SP): Malheiros, 2005.

SERVA, M. **O paradigma da complexidade e a análise organizacional.** RAE - revista de administração de empresas, v. 32, n. 2, p. 26-35, 1992.

SERVA, M. **A Racionalidade substantiva demonstrada na prática administrativa.** RAE - revista de administração de empresas, v. 37, n. 2, p. 18-30, 1997b.

SERVA, M.; DIAS, T.; ALPERSTEDT, G. D.. **Paradigma da complexidade e teoria das organizações:** uma reflexão epistemológica. RAE - revista de administração de empresas, v. 50, n. 3, 276-187, jul./set. 2010.

SIMONSEN, Mario Henrique. **Teoria microeconômica.** 2. ed. Rio de Janeiro (RJ): FGV, 1971.

SLOMSKI, Valmor; CAMARGO, Guilherme Bueno de; FILHO, Antônio Carlos Cintra do Amaral; SLOMSKI, Vilma Geni. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo.** RAP – Revista de Administração Pública, v. 44, n.4, 933-57, jul./ago. 2010.

STRINGARI, Amana Kauling. **Eficiência na administração pública brasileira: uma proposta de aplicação pelo estudo crítico da Análise Econômica do Direito.** Dissertação de Mestrado, UFSC 2012

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 17. ed. Rio de Janeiro (RJ): Renovar, 2010.

TRAGTEMBERG, Maurício. **Burocracia e ideologia.** 2. ed. São Paulo (SP): UNESP, 2006.

VASCONCELOS, Isabella F. Gouveia. MASCARENHAS, André Ofenhejm. **Organizações em aprendizagem.** São Paulo (SP): Thompson Learning, 2007.

WATHIER, Marcelo Adriano; CYPRIANO, Luiz Alberto. **Uma Análise Econométrica Para o Brasil Pós Plano Real.** Seminário de ciências sociais aplicadas. Cascavel (PR), 2008

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** 4.ed. São Paulo (SP): Atlas, 1983.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4.ed. Porto Alegre (RS): Bookman, 2010.



## 7 GLOSSÁRIO

Neste trabalho utilizam-se as seguintes definições, de acordo com o Boletim nº 4, publicado pelo Tribunal de Contas da União em 2010 (BRASIL, 2010).

- a) **Auditoria operacional:** exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais; significa o mesmo que auditoria de desempenho.
- b) **Efetividade:** refere-se à relação entre os resultados, em termos de efeitos sobre a população-alvo, e os objetivos finalísticos de uma intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir à intervenção realizada.
- c) **Eficácia:** grau de alcance das metas programadas em um determinado período de, independentemente dos custos implicados. Diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos.
- d) **Eficiência:** A eficiência é definida como a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para obtê-los, em um determinado período, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos.
- e) **Renúncia fiscal:** Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições. Possui o mesmo significado de benefício fiscal, alívio fiscal, gasto fiscal, ou com o termo tributário ao final destas expressões
- f) **Bens públicos:** são bens que têm como característica o fato de seu consumo ser efetuado pela coletividade como um todo, não podendo ser negados a pessoas que se recusem a pagar por eles. Exemplos clássicos de bens públicos são a defesa nacional e administração da justiça. Aos bens públicos não se aplica o princípio da exclusão, como ocorre com os bens privados; se alguém não paga pode ser excluído de seu uso.
- g) **Bens meritórios:** são bens que, embora possam ser explorados economicamente pelo setor privado, devem ou podem ser

produzidos pelo Governo para evitar que a população de baixa renda seja excluída de seu consumo, por não poder pagar o preço correspondente: é o caso dos serviços de educação e saúde. São bens de grande utilidade para os cidadãos por isso designam-se meritórios.

## 8 ANEXOS

ANEXO I – Programa Pró-Emprego e Renda descrito no anexo único do PPA 2008-2011.

0530 Pró-Emprego e Renda		Tipo	Finalístico		
Órgão Responsável	Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação	Horizonte Temporal	Contínuo		
Objetivo	Ampliar a geração de empregos, de oportunidades de trabalho e de renda.				
Justificativa	Necessidade de reduzir os altos índices de desemprego, de exclusão e de desigualdade social detectados em diversos municípios catarinenses, elevando-se o Índice de Desenvolvimento Humano - IDH das regiões mais enfraquecidas econômica e socialmente.				
Público Alvo	Cidadãos socialmente vulnerabilizados				
Indicador	Índice aumento das vagas de emprego				
0356 Apoio ao Trabalhador		Trabalhador beneficiado			
000885 Seguro Desemprego - SST		unidade	639.371	3.379.587	0
000979 Apoio ao Trabalhador Prestador de Serviço - SST		unidade	4.000	1.200.000	0
008450 Intermediação de Mão-de-Obra - SST		unidade	174.486	10.712.236	0

Fonte: Anexo Único, Lei 15.432//2010 – Santa Catarina.

## ANEXO I (continuação) – Programa Pró-Emprego e Renda descrito no anexo único do PPA 2008-2011.

0357 Qualificação Profissional	Pessoa capacitada				
000916 Qualificação Social e Profissional - SST	unidade	18.053	2.041.512	0	
001096 Formação de Mão-de-Obra para Pessoas Desempregadas - SDR - Caçador	unidade	2.300	525.000	312.000	
000192 Capacitação de Agentes Públicos em Direitos Humanos, de Gênero, Raça e Etnia - SST	unidade	350	120.000	0	
0358 Apoio ao Artesanato	Feira realizada				
000827 Apoio ao Artesanato Catarinense - SST	feira/exposição	16	1.271.300	0	
0359 Informação e Análise sobre o Mercado de Trabalho	Informação publicada				
000943 Informação e Análise sobre o Mercado de Trabalho - SST	publicação	248	2.100.000	0	
0360 Economia Solidária	Projeto implantado				
000967 Economia Solidária - SST	unidade	36	4.621.220	0	
009188 Ampliar Acesso Mulheres Mercado de Trab Área Urbana e Rural através Econ Solidária - SST	unidade	40.000	150.000	0	
0594 Confecção de Material Didático e Informativo sobre Cooperativismo	Material editado				
004315 Confecção de Material Didático e Informativo sobre Cooperativismo - SDS	unidade	100.000	5.000	0	
0597 Realização de Palestras sobre Cooperativismo à População Rural e Urbana	Ação realizada				
005359 Realização de Palestras sobre Cooperativismo à População Rural e Urbana - SDS	unidade	144	30.000	0	
0598 Realização de Seminário sobre Cooperativismo às SDRs - SDS	Seminário realizado				
005363 Realização de Seminário sobre Cooperativismo às SDRs - SDS	unidade	20	90.000	0	
0599 Des Ações Implantação, Expansão, Reativação e Moderniz Desenv Econ Social e Tecnológico	Ação coordenada				
006157 Des Ações Implantação, Expansão, Reativação e Modern Desenv Econ Soc e Tecnológico Estado	unidade	400	0	750.000	
0600 Desenvolvimento de Ações para Geração e Manutenção de Empregos no Estado	Pessoa beneficiada				

Fonte: Anexo Único, Lei 15.432//2010 – Santa Catarina.

## ANEXO I (continuação) – Programa Pró-Emprego e Renda descrito no anexo único do PPA 2008-2011.

PROGRAMA/AÇÕES/SUBAÇÕES	PRODUTO	UNIDADE	FÍSICO	2009/2011 OGE	2009/2011 OF
006231 Desenvolvimento de Ações para Geração e Manutenção de Empregos no Estado		unidade	4.000	0	879.000
0601 Apoio às Micro e Pequenas Empresas	Microempresa apoiada				
006647 Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SDS		unidade	200	300.000	0
0602 Fortalecimento do Sistema de Microcrédito	Operação de crédito realizada				
007169 Fortalecimento do Sistema de Microcrédito - Badesc		unidade	240	0	30.000.000
007170 Apoio Financeiro a Projetos de Infra-estrutura Municipal - Pró-FDM - Badesc		unidade	70	0	180.000.000
007171 Apoio Financeiro a Médias e Grandes Empresas Catarinense - Badesc		unidade	480	0	410.001.000
0790 Inserção Social	Jovem qualificado				
009117 Inserção Social da Juventude - SST		unidade	4.000	660.000	0
TOTAL:				27.205.855	621.942.000

Fonte: Anexo Único, Lei 15.432//2010 – Santa Catarina.



# ANEXO II – Programa Pró-Emprego e Renda, descrito no anexo único do PPA 2011-2015.

## ORÇAMENTO FISCAL - PROGRAMAS TEMATICOS

PROGRAMA 0530 Pró-Emprego e Renda		ÓRGÃO RESPONSÁVEL Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação			
OBJETIVO	Ampliar a geração de empregos, de oportunidades de trabalho e de renda.				
JUSTIFICATIVA	O afastamento do mercado produtivo traduz em dificuldades crescentes para o trabalhador e seus dependentes. Ao mesmo tempo, quanto maior a duração do tempo de desemprego, tanto menor será a possibilidade de atualização profissional do trabalhador.				
PÚBLICO-ALVO	Cidadãos socialmente vulnerabilizados				
INDICADOR (UNIDADE DE MEDIDA)	REFERÊNCIA		FONTE DOS DADOS		
	DATA DE APURAÇÃO	ÍNDICE			
0105 Taxa de desocupação (percentual %)	31/07/2011	6,00	IBGE/PNAD		
0106 Pessoas acima 10 anos economicamente ativas que ganham até 1 salário mínimo (percentual %)	31/12/2009	27,19	IBGE/PNAD		
CUSTO DO PROGRAMA					
FONTE DE RECURSOS			2014	2015-2015	TOTAL
0.1.00 Recursos ordinários - recursos do tesouro - RLD			119.989	119.989	449.678
0.2.61 Receitas diversas - FUNDOSOCIAL - recursos de outras fontes - exercício corrente			1.199.898	1.199.898	3.496.796
0.2.63 Receitas diversas - Programa Pró-Emprego			27.500.000	27.500.000	102.240.865
TOTAL			28.819.887	28.819.887	106.187.339
SUBAÇÃO	PRODUTO	UNIDADE	META FÍSICA	META FINANCEIRA	
				2014	2012-2015
011113 Apoio a unidades de atendimento ao cidadão - FUNDOSOCIAL	Unidade adequada	unidade	12,0	1.199.898	3.496.796
006157 Desenv ações para implantação, expansão, reativação e modern desenv econ soc e tecnológico estado	Ação coordenada	unidade	4,0	2.500.000	19.179.000
006231 Desenvolvimento de ações para geração e manutenção de empregos no estado	Pessoa beneficiada	unidade	30.000,0	25.000.000	83.061.865
012265 Programa de capacitação de mão de obra e primeiro emprego - SDR - Joinville	Atendimento realizado	atendimento	1,0	119.989	449.678

Fonte: Anexo Único da Lei 15.722/2011 – Santa Catarina

## ANEXO II (continuação) – Programa Pró-Emprego e Renda, descrito no anexo único do PPA 2011-2015.

PROGRAMA 0530 Pró-Emprego e Renda		ÓRGÃO RESPONSÁVEL Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação			
OBJETIVO	Ampliar a geração de empregos, de oportunidades de trabalho e de renda.				
JUSTIFICATIVA	O afastamento do mercado produtivo traduz em dificuldades crescentes para o trabalhador e seus dependentes. Ao mesmo tempo, quanto maior a duração do tempo de desemprego, tanto menor será a possibilidade de atualização profissional do trabalhador.				
PÚBLICO-ALVO	Cidadãos socialmente vulnerabilizados				
INDICADOR (UNIDADE DE MEDIDA)	REFERÊNCIA		FONTE DOS DADOS		
	DATA DE APURAÇÃO	ÍNDICE			
0105 Taxa de desocupação (percentual %)	31/07/2011	6,00	IBGE/PNAD		
0106 Pessoas acima 10 anos economicamente ativas que ganham até 1 salário mínimo (percentual %)	31/12/2009	27,19	IBGE/PNAD		
CUSTO DO PROGRAMA					
FONTE DE RECURSOS			2014	2015-2015	TOTAL
0.1.00 Recursos ordinários - recursos do tesouro - RLD			20.215.887	22.222.118	72.418.843
0.1.28 Outros convênios, ajustes e acordos administrativos - rec tesouro - exercicio corrente			63.868.199	74.681.686	222.908.025
0.1.85 Remuneração de disp bancária - Executivo - rec vinculados - rec tesouro - exerc corrente			0	0	1.458
0.2.61 Receitas diversas - FUNDOSOCIAL - recursos de outras fontes - exercicio corrente			4.799.593	4.799.593	13.987.186
0.3.28 Outros convênios, ajustes e acordos administrativos - exercicios anteriores			0	0	270.280
0.3.85 Remuneração de disponibilidade bancária - Executivo - recursos vinculados			0	0	165.618
0.6.61 Receitas diversas - FUNDOSOCIAL - recursos de outras fontes - exercicio anterior			0	0	100.748
3.1.00 Outras Contrapartidas - Recursos do Tesouro - Exercício Corrente			0	0	857.500
7.1.00 Contrapartida de Conv.-Recursos Ordinários-Recursos do Tesouro-Exercício Corrente			2.774.802	3.269.760	7.843.642
TOTAL			91.658.481	104.973.157	318.553.300
SUBAÇÃO	PRODUTO	UNIDADE	META FÍSICA	META FINANCEIRA	
				2014	2012-2015
000885 Seguro desemprego - SST	Trabalhador beneficiado	unidade	788.000,0	2.409.808	8.323.877
000679 Apoio ao trabalhador prestador de serviço - SST	Trabalhador beneficiado	unidade	55.000,0	3.599.095	12.041.840
008450 Intermediação de mão-de-obra - SST	Trabalhador beneficiado	unidade	189.000,0	6.461.879	23.157.393
000918 Qualificação social e profissional - SST	Pessoa capacitada	unidade	17.000,0	5.936.496	20.862.426
000943 Informação e análise sobre o mercado de trabalho - SST	Informação publicada	publicação	96,0	1.799.946	5.995.192
000967 Economia solidária - SST	Projeto implantado	unidade	3.900,0	9.179.223	30.072.794
010325 Capacitação em artesanato - SST	Pessoa capacitada	unidade	8.000,0	413.965	1.551.395
009117 Inserção social da juventude - SST	Jovem qualificado	unidade	38.000,0	14.398.783	49.626.725
010770 Pró-jovem urbano - SST	Aluno atendido	aluno	33.000,0	43.198.346	150.530.290
010324 Eventos de artesanato - SST	Evento realizado	unidade	18,0	416.964	1.195.910
011498 Núcleo de Educação Profissional - NEPs - SST	Trabalhador beneficiado	unidade	57.000,0	1.990.746	10.241.992
010934 Manutenção da Escola de Ofícios Dom Jayme de Barros Câmara - SST	Trabalhador qualificado	unidade	7.800,0	1.839.929	4.915.658

Fonte: Anexo Único da Lei 15.722/2011 – Santa Catarina.

ANEXO III – Análise do conteúdo de parte da Lei que institui o programa Pró-Emprego.

LEI Nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007

DOE de 15.02.07

Institui o Programa PRÓ-EMPREGO e estabelece outras providências.

*Lei de conversão da MP nº 130/06*

*Regulamentada pelo Decreto nº 105/07*

#### O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA,

Faço saber a todos os habitantes deste Estado que a Assembleia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

**Art. 1º** Fica instituído [no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda] o Programa Pró-Emprego, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense, por meio de tratamento tributário diferenciado do [Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - IICMS].

**Art. 2º** [O Programa] destina-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse socioeconômico [situados em território catarinense] ou [que nele venham instalar-se].

§ 1º Entende-se por empreendimento de relevante interesse sócio-econômico aquele [representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados] prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos[, bem como] os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

§ 2º [Além dos] empreendimentos com maior índice de absorção de mão-de-obra, [serão priorizados os que]:

I - [resultarem em elevado] impacto econômico e alavancagem da economia [catarinense];

II - [promoverem a] desconcentração [econômica e espacial] das atividades produtivas [e] desenvolvimento local e regional;

III - incrementarem o nível tecnológico [das atividades produtivas; e]

IV - [implantarem] indústrias não-poluíntes [ou que forem voltados à] preservação do meio ambiente.

§ 3º [Poderão] também [ser enquadradas no Programa empreendimentos que tenham por objeto a] instalação, modernização e ampliação de terminal portuário ou porto seco, [bem como a] implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica e de linhas de transmissão.

Fonte: produção do próprio autor.

## ANEXO IV – Programa Gestão do Sistema de Transporte Intermunicipal de Pessoas.

## ORÇAMENTO FISCAL - PROGRAMAS TEMÁTICOS

PROGRAMA 0115 Gestão do Sistema de Transporte Intermunicipal de Pessoas		ÓRGÃO RESPONSÁVEL Secretaria de Estado da Infraestrutura			
OBJETIVO	Melhorar e qualificar o sistema de transporte intermunicipal de passageiros no Estado de Santa Catarina, através de investimentos em infraestrutura e no gerenciamento, controle e fiscalização do sistema.				
JUSTIFICATIVA	Necessidade de melhorar as condições de atendimento a população no que tange ao transporte intermunicipal, com o barateamento das passagens, a melhoria na infra-estrutura dos terminais, garantindo a sociedade um transporte de qualidade.				
PÚBLICO-ALVO	Usuários do sistema de transporte intermunicipal				
INDICADOR (UNIDADE DE MEDIDA)	REFERÊNCIA		FONTE DOS DADOS		
	DATA DE APURAÇÃO	ÍNDICE			
0125 Pessoal ocupado em serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	74.640,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços		
0126 Número de empresas que prestam serviços de transporte rodoviário (número)	31/12/2008	10.338,00	IBGE - Pesquisa Anual de Serviços		
CUSTO DO PROGRAMA					
FONTE DE RECURSOS			2014	2015-2015	TOTAL
0.1.91 Operações de crédito interna - recursos do tesouro - exercício corrente			3.339.861	0	6.679.722
0.2.40 Recursos de serviços - recursos de outras fontes - exercício corrente			9.483.029	9.329.009	33.993.555
0.2.60 Recursos patrimoniais primários - recursos de outras fontes - exercício corrente			1.931.818	1.931.818	7.441.854
0.2.69 Outros recursos primários - recursos de outras fontes - exercício corrente			752.874	752.874	3.987.319
TOTAL			15.507.582	12.013.701	52.102.450
SUBAÇÃO	PRODUTO	UNIDADE	META FÍSICA	META FINANCEIRA	
				2014	2012-2015
004931 Implantação de sistema integrado de transportes e travessia marítima	Sistema implantado	unidade	1,0	299.144	1.119.814
004873 Manutenção e modernização da administração do terminal Rita Maria	Pessoa beneficiada	unidade	1,0	8.937.273	27.765.988
004953 Desenvolvimento de estudos, pesquisas e projetos	Projeto apoiado	projeto	1,0	208.000	1.034.218
004715 Subsídio para usuários da travessia Itajaí - Navegantes	Subsídio	unidade	10.000,	2.839.776	9.813.262
004968 Instalação e manutenção de escritórios regionais	Equipamento implantado	unidade	1,0	419.117	1.570.705
005452 Reorganização do sistema de transporte intermunicipal de passageiros	Política formulada	unidade	1,0	855.144	2.455.250
011579 Construção e reforma de terminais rodoviários de passageiros	Obra executada	obra	144,0	1.514.272	6.674.958
011580 Construção de abrigos de passageiros	Obra executada	obra	144,0	515.956	1.833.822
011501 Administração e manutenção das atividades da Polícia Roviária Estadual	Convênio firmado	convênio	1,0	103.300	328.144
011581 Investimentos em equipamentos de apoio hidroviário	Obra executada	obra	32,0	155.000	506.889

Fonte: Fonte: Anexo Único da Lei 15.722/2011 – Santa Catarina.

## ANEXO V – Formulário 1 para solicitar adesão ao programa Pró-Emprego.



ESTADO DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA PRÓ-EMPREGO

Formulário 1 – Informações Gerais

### RESUMO DO PROJETO DE EMPREENDIMENTO

#### DADOS DA EMPRESA

Empresa:			
CNPJ/IME:		Inscrição Estadual:	Número de Filiais:
Atividade Principal:		Capital Social: R\$	Valor integralizado: R\$
Início da Atividade em S. Catarina:		Início da Atividade da Empresa no Brasil:	
Grupo Econômico:		CNPJ da Controladora:	
Endereço:			
Cidade:		U.F.:	CEP:
DDD:		Telefone:	Fax:
Pessoa de contato:		E-mail:	

#### PRINCIPAIS SÓCIOS

CNPJ/CPF	Nome do Sócio	Participação (%)

#### MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

CPF	Nome do Conselheiro	Mandato até:

#### SÓCIOS GERENTES OU ADMINISTRADORES

CPF	Nome do Sócio Gerente/Administrador	Cargo	Mandato até:

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

ANEXO V – Formulário 1 para solicitar adesão ao programa Pró-Emprego  
(continuação 1).



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PROGRAMA PRÓ-EMPREGO**

*Formulário 1 – Informações Gerais*

**PRINCIPAIS PRODUTOS (com participação no faturamento)**

PRODUTO	% sobre Faturamento

**OS CINCO PRINCIPAIS CLIENTES**

CNPJ/MF	EMPRESA/CLIENTE	DESTINO	
		ESTADO	PAÍS

**OS CINCO PRINCIPAIS FORNECEDORES**

CNPJ/MF	EMPRESA/FORNECEDOR	ORIGEM	
		ESTADO	PAÍS

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

ANEXO V – Formulário 1 para solicitar adesão ao programa Pró-Emprego (continuação 2).



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PROGRAMA PRÓ-EMPREGO**

*Formulário 1 – Informações Gerais*

### INFORMAÇÕES BÁSICAS DO PROJETO

Descrição do Projeto:													
Município de implantação do projeto:	Data Início da Implantação	Data Conclusão do Projeto	Data Início Operação										
Aluguel de imóvel ( ) Sim ( ) Não	Área a locar ____ metros quadrados	Área do terreno ____ metros quadrados											
Construção de prédios ( ) Sim ( ) Não	Área a construir ____ metros quadrados	Área do terreno ____ metros quadrados											
<table border="1"> <tr> <td rowspan="3">VENDAS E ABASTECIMENTOS</td> <td>Estadual</td> <td>Interestadual</td> <td>Exterior</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Local das Vendas (%)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Aquis. de Mat. primas (%)</td> </tr> </table>				VENDAS E ABASTECIMENTOS	Estadual	Interestadual	Exterior	Local das Vendas (%)			Aquis. de Mat. primas (%)		
VENDAS E ABASTECIMENTOS	Estadual	Interestadual	Exterior										
	Local das Vendas (%)												
	Aquis. de Mat. primas (%)												

### DESCRIÇÃO DOS IMPACTOS DO PROJETO

1. IMPACTO DO PROJETO NO DESENVOLVIMENTO DA EMPRESA:

2. IMPACTO DO PROJETO NA QUALIDADE DOS PRODUTOS E PROCESSOS DA EMPRESA:

3. IMPACTO DO PROJETO NA PRODUTIVIDADE DA EMPRESA:

.....  
Local e data

.....  
Assinatura autorizada

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

ANEXO V – Formulário 2 para solicitar adesão ao programa Pró-Emprego.



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PROGRAMA PRÓ-EMPREGO**

*Formulário 2 – Metas de Utilização de Mão-de-obra*

EMPRESA: XX

Inscrição Estadual ou CNPJ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

MAO-DE-OBRA UTILIZADA NOS ULTIMOS 36 MESES				
SEMESTRE	EMPREGOS DIRETOS	EMPREGOS INDIRETOS		

METAS PROJETADAS DE UTILIZAÇÃO DE MAO-DE-OBRA DIRETA				
SEMESTRE	EMPREGOS DIRETOS ACRESCIDOS NO SEMESTRE	TOTAL DE EMPREGOS DIRETOS MANTIDOS NO SEMESTRE	CRESCIMENTO PROJETADO EM CADA SEMESTRE %	CRESCIMENTO ACUMULADO PROJETADO %
Ago-Dez 2012	82	65		
Jan-Jun 2013	82	65		
Jul-Dez 2013	50	50		
Jan-Jun 2014	50	50		
Jul-Dez 2014	50	50		
Jan-Jun 2015	50	50		

**ESCLARECIMENTOS (SE NECESSÁRIOS)**

A partir da conclusão da obra, os empregos gerados e mantidos projetados para os períodos serão necessários para a operação e manutenção do sistema.

Local e data: Florianópolis, SC, 07/08/2012

Assinatura autorizada:

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.





Formulário 3 – Cronograma de Investimentos

[illegible][illegible]

## CRONOGRAMA FÍSICO-FINANCEIRO DOS INVESTIMENTOS

[illegible]

**ESCLARECIMIENTOS (SE NECESARIOS):**

## ANEXO V – Formulário 4 para solicitar adesão ao programa Pró-Emprego.


**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PROGRAMA PRÓ-EMPREGO**

Formulário 4 – Metas de Faturamento

EMPRESA: XX  
 Inscrição Estadual ou CNPJ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

**METAS DE FATURAMENTO**

ÚLTIMOS 36 MESES				
SEMESTRE	FATURAMENTO (A)	ICMS GERADO (B)	(B) / (A) %	
2º sem 2009	403.455.000,00	0,00		
1º sem 2010	353.800.000,00	0,00		
2º sem 2010	426.366.000,00	0,00		
1º sem 2011	432.488.000,00	0,00		
2º sem 2011	488.444.000,00	0,00		
1º sem 2012	481.675.000,00	0,00		

METAS PROJETADAS				
SEMESTRE	FATURAMENTO (A)	ICMS A GERAR (B)	(B) / (A) %	CRESCIMENTO PROJETADO %
2º sem 2012	522.000,00	0,00		
1º sem 2013	523.000,00	0,00		
2º sem 2013	565.000,00	0,00		
1º sem 2014	566.000,00	0,00		
2º sem 2014	581.000,00	0,00		
1º sem 2015	582.000,00	0,00		

ESCLARECIMENTOS (SE NECESSÁRIOS)

Local e data: Florianópolis, SC, 07/08/2012

Assinatura autorizada:

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.